

Los Recursos y Otros Temas Tributarios Años 1984 al 1996

Contenido

I.- Los Recursos en Materia Tributaria

II.- Temas de Derecho Tributario

- 1) El Pago Previo o Solve et Repete
- 2) La Potestad Sancionatoria de la Administracion Tributaria Ante la Constitucion Dominicana
- 3) Los Notarios Públicos ante el Código Tributario
- 4) Algunos Aspectos Inconstitucionales del Código Tributario
- 5) La Consulta

III.- Temas del Impuesto Sobre la Renta

- 1) El Ajuste por Inflación y la No Reglamentación del Código Tributario
- 2) Las Ganancias de Capital y la Retencion del 2%
- 3) Breve Análisis de las Mormas Generales No.s1 a 10 de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta
- 4) Las Entidades Bancarias y Financieras ante el Código Tributario
- 5) El Código Tributario y las Asociaciones Sin Fines de Lucro

IV.- Temas Sobre Politica Tributaria

- 1) El Código Tributario y la Reforma Fiscal
- 2) Por un Verdadero Sistema Tributario
- 3) La Reestructuración de la Política Tributaria
- 4) Turismo y Tributación
- 5) Los Dólares Exentos de Impuestos
- 6) Reforma Financiera y Libertad Monetaria
- 7) El Nuevo Impuesto a las Bebidas Gaseosas: Un Impuesto Absurdo
- 8) Temas Sobre Administracion Tributaria

- 9) Facultades de la Administracion Tributaria
- 10) La Burocracia Impositiva
- 11) Impuestos, Recaudacion, Evasion e Inversion
- 12) Impuestos Versus Recaudación
- 13) Reforma en la Administracion Tributaria
- 14) La Propaganda Fiscal
- 15) La Actualización de la Administracion Tributaria Ante el Código Tributario
- 16) Reformar el Fisco para Aumentar las Recaudaciones

V.- Temas sobre Aduanas

- 1) Régimen y Destinacion Aduanera
- 2) Importación Temporal que se Convierte en Definitiva: Impuestos Aplicables
- 3) Las Multas Ilegales en Aduanas
- 4) Aduanas, Corrupción y Multas Ilegales
- 5) Reforma a la Ley de Aduanas
- 6) La Valoración de las Mercancías en Aduanas
- 7) El Proceso de Reliquidación de Mercancías en Aduanas

VI.- Otros Temas Tributarios

- 1) ¿Por qué Existen Impuestos?
- 2) Cómo Estructurar un Impuesto
- 3) El Principio de Legalidad Tributaria
- 4) El Delito de Concusión o de Cobrar Impuestos Ilegales
- 5) Presidente: Por Decreto es Ilegal
- 6) Sustitucion de un Deudor por Otro
- 7) La Obligacion Tributaria
- 8) Los Derechos del Contribuyente
- 9) Los Impuestos y la Democracia
- 10) La Educacion Tributaria
- 11) El Impuesto a las Armas de Fuego
- 12) El Impuesto a la Constitucion de Compañías
- 13) Lotería, Juegos y Código Tributario
- 14) El Impuesto sobre Sucesiones
- 15) El Impuesto sobre Patentes y los Ayuntamientos
- 16) Inconstitucionalidad del Impuesto a Favor del Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Sindicalizados de la Construcción.
- 17) Los Impuestos y los Empresarios
- 18) Pensamiento sobre la Evasion Tributaria
- 19) Las Exoneraciones a los Políticos son Ilegales

- 20) La Amnistia Fiscal
- 21) La Doble Tributación Internacional
- 22) Tres Artículos sobre el Proyecto de Código Tributario Dominicano
- 23) La Creacion del Tribunal Fiscal

Los Recursos y Otros Temas Tributarios

Años 1984 al 1996

Introducción

La mayoría de los artículos recogidos en esta obra fueron preparados para ser publicados en periódicos de circulación nacional y con la idea de que los mismos pudiesen ser leídos por cualquier persona, sin necesidad de ser un técnico o especialista en la materia tributaria.

Para que cualquier ciudadano pudiese leer y entender estos artículos, tuvimos que tratar de escribir temas especializados con palabras sencillas.

Utilizar un vocabulario sencillo tiene la ventaja de que el texto puede ser fácil de entender para un público no experto, lo cual fue en todo momento nuestra idea original, pero tiene la desventaja de que los expertos en la materia o los estudiosos de este campo podrían confundir los términos y conceptos utilizados.

Además, para poder ser prácticos y adaptarnos a los requisitos de los editores de periódicos que exigían artículos concisos, nos vimos muchas veces en la necesidad de tener que dejar ideas incompletas y tratar los temas con brevedad y a veces hasta con ambigüedad.

En vista de lo anterior consideramos oportuno y pertinente aclarar que los artículos plasmados en esta obra no pueden ser utilizados como instrumentos técnicos acabados, sino como simples ideas sobre determinados temas de la tributación.

No obstante, antes de efectuar la presente recopilación nos vimos ante el dilema de si era conveniente para el lector transcribir textualmente los artículos publicados, es decir sin hacerles ningún tipo de modificaciones, ampliaciones o actualizaciones, o si por el contrario resultaba conveniente hacerles algunos cambios, con la finalidad de que los mismos no constituyan únicamente una simple recopilación de artículos pasados, sino que además puedan conservar su vigencia y utilidad práctica y servir de instrumentos de análisis y estudio.

Ante la anterior preocupación optamos por hacer lo siguiente: 1) No recoger en esta obra aquellos artículos que en la actualidad han perdido total vigencia, ya sea por tratar sobre aspectos circunstanciales del momento histórico en que fueron publicados o sobre disposiciones legales que ya han sido totalmente derogadas; 2) Mantener sin modificaciones

aquellos artículos que con su texto original pueden entenderse fácilmente y mantener su vigencia intacta sin modificaciones sustanciales; y, 3) Realizar amplias modificaciones y adaptaciones a aquellos artículos que originalmente y por las razones antes expuestas, fueron tratados con brevedad y ambigüedad, y que por su importancia práctica y vigencia actual conviene actualizar y ampliar para que sirvan de instrumentos de análisis e información a los lectores, estudiantes y personas interesadas en la materia.

Además, es importante señalar que en esta recopilación no sólo se recogen artículos periodísticos, sino también algunas charlas y conferencias que sobre distintos aspectos del derecho tributario han sido dictadas por el autor y que debido también a su importancia como aporte a la doctrina jurídico tributaria del país, conviene dar a conocer.

El autor

Los Recursos y Otros Temas Tributarios

Los Recursos en Materia Tributaria

Entendiéndose como los medios que tiene una persona para impugnar una resolución, acto o sentencia, los recursos, tanto administrativos como judiciales, son una derivación del principio constitucional del derecho de defensa.

Consagrados en los sistemas jurídicos de todo el mundo, los recursos vienen a constituir una garantía a la aplicación de la justicia, pues le permitirá a una persona que se perjudica con el dictamen de una sentencia, acto o resolución, acudir ante el organismo que la dictó o ante otro superior, según el caso, con la finalidad de que se modifique o revoque.

En lo que respecta exclusivamente al área tributaria, no todas las normas impositivas establecen en sus textos los recursos. Sin embargo, existen leyes de impuestos que consagran artículos destinados a indicar el procedimiento a seguir en casos de diferendos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

En la actualidad no todos los tributos se rigen por la misma ley, sino que, por el contrario, existen regulaciones distintas dependiendo del tipo de impuesto de que se trate. Así, por ejemplo, nos encontramos que mientras el Código Tributario rige las relaciones que surgen de los tributos internos nacionales, la Ley No.3489 del año de 1953, para el Régimen de las Aduanas, continúa regulando las relaciones jurídicas que se desprenden de los tributos de importación y exportación.

En consecuencia, los recursos a los cuales tiene derecho el contribuyente en contra de los actos de la Administración Tributaria serán distintos, dependiendo del tipo de tributo de que se trate.

I.- LOS RECURSOS EN MATERIA DE TRIBUTOS INTERNOS NACIONALES.

El artículo 1 del Código Tributario Dominicano (Ley No.11-92) consagra que "el presente Título I establece las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos", lo cual excluye de la aplicación del Código a todos aquellos otros tributos que no posean un carácter interno nacional.

En vista de que el Código Tributario no define lo que debe entenderse por tributo interno nacional, habría entonces que acudir a la doctrina tributaria para afirmar que tributo interno es aquel que no se aplica sobre el comercio exterior, excluyendo de este modo los impuestos a la exportación e importación de mercancías, administrados por la Dirección General de Aduanas, y que tributo nacional es aquel que se aplica en todo el territorio nacional, excluyendo así los tributos municipales o arbitrios, los cuales son administrados por los Ayuntamientos y Municipios de cada provincia.

En resumen, en nuestro país el Código Tributario únicamente se aplica a los tributos internos nacionales (no a los de aduanas ni a los municipales) y por ende se aplica, entre otros, a los siguientes tributos: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), Impuesto a Las Viviendas Suntuarias y Solares Baldíos (IVSS), Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto Selectivo al Consumo (que grava las bebidas alcohólicas, tabaco, pasajes aéreos, seguros, etc.), Impuesto Sobre Patentes Comerciales e Industriales, Impuesto Sobre Juegos de Azar o Casinos, Impuesto Sobre Placas, Impuesto Sobre Documentos y otros.

A.- RECURSO DE RECONSIDERACION.

En la mayoría de los casos el primer recurso que debe incoar un contribuyente insatisfecho, es ante el mismo órgano que dictó el acto o resolución objeto de la impugnación. Es el llamado recurso de reconsideración y tiene como fundamento el hecho de entender que a la Administración debe dársele la oportunidad de revisar sus propias actuaciones y decisiones, antes de que el caso pase a otros organismos superiores o independientes.

En este sentido, el artículo 57 del Código Tributario establece que "los contribuyentes u obligados que consideren incorrecta o injusta la estimación de oficio que se hiciera de sus rentas y del impuesto o de los ajustes que les sean practicados a sus declaraciones o que no estuvieren de acuerdo con la determinación de cualquier otro impuesto, podrán solicitar a la Administración Tributaria que reconsidere su decisión. Esta solicitud deberá 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 alegatos y documentación en que el contribuyente fundamente sus pretensiones".

Conviene indicar que este recurso de reconsideración no está disponible en contra de todo acto del Fisco que afecte al contribuyente o sujeto pasivo, sino únicamente cuando el acto administrativo que se va a impugnar o recurrir se refiera a la determinación de oficio de la obligación tributaria, es decir a la determinación total o parcial que del impuesto a pagar realice la Administración Tributaria.

De este modo, por ejemplo, el Código Tributario no permite el recurso de reconsideración cuando se trate de la aplicación de sanciones por faltas o contravenciones tributarias. Esta situación no sólo se deduce del contenido limitativo del artículo 57, antes transcrito, sino también del artículo 79 del mismo Código, el cual consagra que en contra de la resolución de la Administración Tributaria que imponga sanciones, podrá interponerse el recurso jerárquico ante la Secretaría de Estado de Finanzas.

En razón de que en muchos casos ocurre que el plazo de veinte días de que dispone el recurrente para elevar su recurso no es suficiente para prepararlo, sustentarlo y anexar las pruebas pertinentes, el Código prevé que en los casos en que el recurso de reconsideración haya sido incoado en tiempo hábil, la Administración podrá concederle un plazo no mayor de treinta días para la ampliación del mismo.

De conformidad con el artículo 58 del Código, el recurso de reconsideración deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Que se formule por escrito con expresión concreta de los motivos de inconformidad;
- b) Que se interponga dentro del plazo legal de veinte días;
- c) Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor, de percepción o declarante, o se acredite que la persona que lo interpone actúa como apoderado o representante.

Como puede observarse, el ministerio de abogado no es requerido para elevar y sustentar el recurso de reconsideración.

Según se desprende el párrafo II del artículo 62, la interposición de los recursos administrativos (reconsideración y jerárquico), cuando fueren regulares y conformes a las disposiciones del Código, suspenderá la obligación de efectuar el pago de los impuestos y recargos determinados, hasta que intervenga decisión sobre los mismos.

Una vez que la Administración Tributaria haya recibido el recurso, deberá proceder a su estudio, pudiendo solicitarle al recurrente cualquier otro documento o información que estime conveniente, así como ordenar los estudios, verificaciones, fiscalizaciones o comprobaciones que considere.

La decisión sobre el recurso se recoge en una resolución que es firmada por el Director General de la Administración Tributaria que conoció del recurso. Esta resolución debe responder sobre todos los puntos o aspectos en que se basa el recurso y, aunque la ley no lo

exige, se entiende que la misma debe ser motivada. Emitida la resolución, ésta deberá ser notificada al interesado.

Si luego de haberse elevado el recurso resulta que el recurrente no tiene un éxito total en su recurso, sino que debe pagar equis cantidad de dinero al Fisco, el párrafo III del artículo 62 del Código consagra que para estos casos la diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar como consecuencia de la interposición del recurso, estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en el artículo 27 del referido Código, es decir de un "treinta por ciento por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes". En la actualidad este interés asciende a 2.67% mensual.

Un aspecto interesante e innovador, aunque cuestionable, aparece en el párrafo I del artículo 62 del Código Tributario, al establecerse que los plazos para ejercer los recursos a que se refieren el presente artículo y el anterior (se deduce que se refiere a los recursos de reconsideración y jerárquico) se establecen a pena de caducidad del recurso correspondiente; "sin embargo, el contribuyente podrá incoar dentro de los plazos y requisitos legales establecidos, el recurso de jerarquía superior subsiguiente, a partir del momento en que se haya producido la caducidad del recurso de que se trata o sea declarado caducado por la Resolución correspondiente".

Lo anterior significa, por ejemplo, que si por algún motivo el contribuyente no elevó en tiempo oportuno (20 días) su recurso de reconsideración, entonces ese contribuyente tendrá derecho a elevar un recurso jerárquico por ante la Secretaría de Estado de Finanzas, siempre y cuando lo eleve dentro del plazo de quince días establecido para el recurso jerárquico. En este caso el plazo se cuenta de la siguiente manera:

1) A partir del momento en que se haya producido la caducidad del recurso de reconsideración, es decir a partir del momento en que hayan transcurrido los veinte días para su interposición; o,

2) A partir del momento en que la Administración Tributaria haya declarado caduco el recurso de reconsideración que se había incoado tardíamente.

B.- RECURSO JERARQUICO.

En un segundo término y de acuerdo con algunas legislaciones como la nuestra, el contribuyente no satisfecho con la decisión adoptada por el Fisco en el recurso de reconsideración, tiene derecho a elevar un nuevo recurso, esta vez por ante el superior jerárquico de quien dictó el acto o resolución contra la cual se recurre, también en procura de que dicho acto o resolución se modifique o revoque. Es el llamado recurso jerárquico y tiene

su fundamento en los poderes de control, avocación y disciplina de que disfruta el superior frente a sus subalternos en los regímenes donde funciona un esquema centralizado de la Administración Pública.

Sobre este particular, el artículo 62 del Código Tributario consagra que "los contribuyentes u obligados por la ley tributaria que no estuviesen conformes con la resolución de la Administración Tributaria, podrán recurrir ante la Secretaría de Finanzas, dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación de la resolución, agregando al escrito que contenga su recurso, los documentos y argumentos que creyere útiles a la prueba o defensa de sus pretensiones".

Para interponer el recurso jerárquico no es necesario el ministerio de abogado, lo cual significa que el propio contribuyente puede preparar y someter a la Secretaría de Estado de Finanzas su escrito de defensa. El recurso se interpone por escrito que se deposita por ante la Secretaría de Estado de Finanzas, indicando el nombre del contribuyente que eleva el recurso y sus medios de defensa o motivos de inconformidad y anexando los documentos que utilizará como prueba de sus alegatos.

En razón de que en muchos casos el plazo para elevar el recurso y preparar la defensa del mismo no es suficiente, el artículo 62 del Código Tributario permite a la Secretaría de Estado de Finanzas, una vez elevado el recurso dentro del plazo legal establecido, a conceder plazos adicionales para ampliar los argumentos y medios de defensa, los cuales en ningún caso podrán exceder de treinta días.

Al igual que ocurre respecto del recurso de reconsideración, y de acuerdo con el párrafo II del artículo 62, la interposición del recurso jerárquico, cuando fuere regular y conforme a las disposiciones del Código, suspenderá la obligación de efectuar el pago de los impuestos y recargos determinados, hasta que intervenga decisión sobre los mismos.

Recibido el recurso por parte de la Secretaría de Estado de Finanzas, ésta deberá proceder a su estudio, pudiendo solicitarle al recurrente cualquier otro documento o información que estime necesario y ordenar los estudios, verificaciones, fiscalizaciones o comprobaciones que considere oportunos.

La decisión sobre el recurso se recoge en una resolución que es firmada por el Secretario de Estado de Finanzas. Esta resolución debe responder sobre todos los puntos o aspectos en que se basa el recurso y, aunque la ley no lo exige, se entiende que la misma debe ser motivada. Emitida la resolución, ésta deberá ser notificada al interesado.

Dispone el párrafo III del artículo 62 del Código que la diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar como consecuencia de la interposición del recurso jerárquico, estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en el artículo

27 del referido Código, es decir de un "treinta por ciento por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes". En la actualidad este interés asciende a 2.67% mensual.

Tal y como se indicó anteriormente respecto del recurso de reconsideración, un aspecto interesante e innovador, aunque cuestionable, aparece en el párrafo I del artículo 62 del Código Tributario, al establecerse que los plazos para ejercer los recursos a que se refieren el presente artículo y el anterior (se deduce que se refiere a los recursos de reconsideración y jerárquico) se establecen a pena de caducidad del recurso correspondiente, "sin embargo, el contribuyente podrá incoar dentro de los plazos y requisitos legales establecidos, el recurso de jerarquía superior subsiguiente, a partir del momento en que se haya producido la caducidad del recurso de que se trata o sea declarado caducado por la Resolución correspondiente".

Lo anterior significa, por ejemplo, que si por algún motivo el contribuyente no elevó en tiempo oportuno (15 días) su recurso jerárquico, entonces ese contribuyente tendrá derecho a elevar un recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Contencioso Tributario, siempre y cuando lo eleve dentro del plazo de quince días establecido para el recurso contencioso tributario. Este plazo se cuenta:

a) A partir del momento en que se haya producido la caducidad del recurso jerárquico, es decir a partir del momento en que hayan vencido o transcurrido los quince días para su interposición; o,

b) A partir del momento en que la Secretaría de Estado de Finanzas haya declarado caduco el recurso jerárquico que se había incoado tardíamente.

Consagra el artículo 63 del Código que con la notificación de la resolución del Secretario de Estado de Finanzas respecto del recurso jerárquico incoado, el contribuyente o responsable quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos y recargos a que hubiere lugar, no teniendo derecho a interponer otros recursos en ninguna otra instancia ni tribunal, sin la previa y debida prueba de haber efectuado aquel pago. No obstante, entendemos que esta disposición, relativa al solve et repete o pago previo para recurrir, es inconstitucional por obstaculizar el libre acceso a la justicia.

C.- RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.

En tercer lugar, y en caso de que el contribuyente aún se encuentre insatisfecho con la resolución emitida por la Secretaría de Estado de Finanzas, se podrá recurrir ante un órgano jurisdiccional, independiente de la Administración, que en materia de tributos internos nacionales es el Tribunal Contencioso Tributario. Es el recurso contencioso tributario.

Refiriéndose a los tributos internos nacionales el artículo 139 del Código Tributario dispone que "todo contribuyente, responsable, fuere persona natural o jurídica, investida de un interés legítimo, podrá interponer el recurso contencioso tributario ante el Tribunal Contencioso Tributario, en los casos, plazos y formas que este Código establece, contra las Resoluciones del Secretario de Estado de Finanzas, contra los actos administrativos violatorios de la ley tributaria, y de todo fallo o decisión relativa a la aplicación de los tributos nacionales y municipales administrados por cualquier ente de derecho público o que en esencia tenga este carácter, que reúna los siguientes requisitos:

a) Que se trate de actos contra los cuales se haya agotado toda reclamación jerárquica dentro de la propia Administración o de los órganos administradores de impuestos;

b) Que emanen de la Administración o de los órganos administradores de impuestos, en el ejercicio de aquellas de sus facultades que estén reguladas por las leyes, reglamentos o decretos;

c) Que constituyan un ejercicio excesivo, o desviado de su propósito legítimo, de facultades discrecionales conferidas por las leyes tributarias, los reglamentos, normas generales, resoluciones y cualquier tipo de norma de carácter general aplicable, emanada de la Administración Tributaria en general, que le cause un perjuicio directo".

Es importante señalar que aún cuando el artículo 139 del Código Tributario, antes transcrito, haga mención de los tributos municipales, tal mención es un error involuntario de los redactores del Código Tributario, pues el artículo 1 de dicho Código Tributario establece expresamente que el Código Tributario únicamente "es aplicable a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos", lo cual excluye automáticamente los tributos de aduanas (comercio exterior) y los tributos municipales, que no son tributos nacionales.

1) Plazo.

Según consagra el artículo 144 del Código Tributario, el plazo para recurrir ante el Tribunal Contencioso Tributario es de quince (15) días, a contar del día en que el recurrente haya recibido la resolución del Secretario de Estado de Finanzas.

2) Pago Previo o Solve et Repete.

Establecen los artículos 62 y 143 del Código Tributario, para poder recurrir por ante el Tribunal Contencioso Tributario es condición indispensable que el interesado pague previamente los impuestos, multas, recargos e intereses que le son exigidos. Es la figura del

solve et repete o pago previo para recurrir, la cual consideramos inconstitucional por obstaculizar el libre acceso a la justicia, según comentamos en otro artículo de esta obra.

3) Procedimiento.

El recurso contencioso tributario implica una verdadera litis entre el Fisco y el recurrente, teniendo el juicio un carácter contradictorio. Es por su carácter y naturaleza que en esta fase el Código exige que el recurrente se provea del ministerio de abogado, según dispone el artículo 180 del Código, al estipular que "en todos los casos particulares tendrán que estar representados por abogados en los procedimientos ante el Tribunal Contencioso Tributario".

De acuerdo con los artículos 157 y siguientes del Código, el apoderamiento del Tribunal Contencioso Tributario, para el conocimiento y decisión de todo caso, se hará por una instancia del recurrente dirigida al Presidente del Tribunal. La instancia expondrá todas las circunstancias de hecho y de derecho que motiven el recurso, transcribirá o anexará copia de todos los actos y documentos contra los cuales se recurra y terminará con las conclusiones del recurrente. Señala el artículo 182 del Código que "todo documento presentado al Tribunal Contencioso Tributario por particulares deberá llevar adherido a cada página un sello de Rentas Internas del valor de RD\$1.00 cada uno. En caso de ganancia de causa, el particular tendrá derecho al reembolso de las sumas así empleadas".

Una vez recibida la instancia, el Presidente del Tribunal dictará un auto ordenando que sea comunicada al Procurador General Tributario. Este Procurador, representando los intereses del Fisco, deberá solicitarle a la Administración Tributaria el envío del expediente del caso y de ser posible anexando una opinión al respecto, que lo pueda ayudar a preparar su defensa.

Dentro de los quince días subsiguientes a la comunicación de la instancia hecha al Procurador General Tributario, éste deberá notificar su defensa al Presidente del Tribunal, quien a su vez la hará comunicar al recurrente. Dentro de los quince días subsiguientes a la comunicación de la defensa, el recurrente la devolverá al Presidente del Tribunal. Si el Procurador General Tributario o el recurrente devuelven la comunicación y la defensa con nuevos alegatos, entonces el Presidente del Tribunal hará comunicar estos nuevos alegatos a la otra parte para que si lo considera oportuno proceda a ampliar su defensa, debiendo enviarle al Presidente del Tribunal esta ampliación dentro de los diez días de haber recibido la comunicación referida.

Señala el artículo 165 del Código que cuando una de las partes alegue la incompetencia del Tribunal, éste deberá dictar sentencia en la cual decida sobre dicho pedimento, previo dictamen del Procurador General Tributario, dentro de los quince días de recibir la instancia. Por su parte el artículo 166 del Código, ratificando el carácter de autoridad de cosa juzgada que poseen las decisiones de los organismos jurisdiccionales, consagra que las sentencias de los tribunales del orden judicial tendrán autoridad de cosa juzgada entre las partes ante el

Tribunal Contencioso, lo cual implica que tanto las partes involucradas como el propio Tribunal deberán atenerse y aceptar como indiscutible aquellas cuestiones que ante cualquier otro tribunal judicial hayan adquirido la autoridad de la cosa juzgada.

Pero no obstante lo anterior, el artículo 166 del Código presenta una excepción al principio de la autoridad de la cosa juzgada, al agregar lo siguiente: "a excepción de la materia tributaria propiamente dicha". A nuestro entender esta expresión es confusa, pues los tribunales del orden judicial son incompetentes para conocer sobre la materia tributaria y de acuerdo con el propio Código Tributario existe un solo tribunal que conoce de la materia tributaria, que es precisamente el Tribunal Contencioso Tributario. Si bien es cierto que el Tribunal Contencioso Administrativo también conoce de las materias tributarias relativas a los tributos municipales y de aduanas, entendemos que la expresión "a excepción de la materia tributaria propiamente dicha" no se refiere a las decisiones de este Tribunal, pues la competencia de un tribunal determina la incompetencia del otro.

Una vez que las partes hayan puntualizado sus conclusiones y expuestos sus medios de defensa, el asunto controvertido se reputará en estado y bajo la jurisdicción del Tribunal. El Presidente hará que el Secretario ponga el expediente completo a disposición de todos los jueces que componen el Tribunal, a los fines de su estudio, para luego los jueces reunirse en cámara de deliberación y con el debido quorum redactar la sentencia o comisionar a uno de los jueces para que la haga. De acuerdo con el artículo 148 del Código el Tribunal Contencioso Tributario no podrá reunirse, deliberar y fallar válidamente sin la concurrencia de tres jueces por lo menos, entre los cuales deberá figurar el Presidente o el Vicepresidente.

Las mismas causas de inhibición y recusación que existe para los jueces del orden judicial, también existen para los jueces de este Tribunal. En estos casos, el asunto es conocido y decidido por el propio Tribunal Contencioso Tributario, según dispone el artículo 181 del Código.

Consagra el artículo 179 que en aquellos casos de intervención de terceros por ante el Tribunal Contencioso Tributario o de incidentes o en cualquier otro caso que no haya sido regulado por el Código Tributario, el Tribunal Contencioso Tributario podrá dictar reglas especiales de procedimiento, las cuales regirán exclusivamente para el caso de que se trate, debiendo el Tribunal comunicar estas reglas y procedimientos a las partes interesadas.

El Tribunal Contencioso Tributario deberá dictar sentencia definitiva en un plazo no mayor de sesenta días contados a partir de su apoderamiento, salvo los asuntos considerados nuevos o de especial importancia para el Presidente del Tribunal o cuando se hayan dictado sentencias disponiendo medidas de instrucción, casos en los cuales el plazo será de noventa días, de conformidad al artículo 171 del Código.

La sentencia podrá decidir el fondo del asunto o disponer las medidas de instrucción que hayan pedido las partes. En este último caso, el Tribunal celebrará las audiencias que fueren necesarias, siempre con la asistencia o representación de las partes para mantener el respeto a las garantías del debido proceso, hasta dictar sentencia definitiva sobre el fondo del asunto en litigio.

Según el artículo 164 del Código, para dictar sus sentencias el Tribunal debe fundamentarse en los preceptos de carácter tributario que rijan el caso controvertido y en los principios de derecho tributario que de ellos se deriven. En caso de falta o insuficiencia de estos preceptos y principios tributarios, el Tribunal podrá fundamentar sus sentencias o completarlas con preceptos adecuados del derecho público, que puedan ser aplicables al caso, y en último lugar con la legislación civil, como derecho supletorio.

Las sentencias deberán ser redactadas en la misma forma que las sentencias de los demás tribunales del orden judicial y deberán ser suscritas por todos los jueces, sin hacer mención de las discrepancias que pudieron haber surgido al adoptarse las decisiones. Una vez firmada la sentencia, el Presidente fijará por auto la audiencia pública en que la misma será leída, debiendo este auto ser notificado a todas las partes involucradas.

De acuerdo con los artículos 172 y siguientes del Código toda sentencia del Tribunal Contencioso Tributario deberá ser notificada por el Secretario del Tribunal, dentro de los cinco días de su pronunciamiento, al Procurador General Tributario y a la otra parte o partes. Dentro de los cinco días posteriores al recibo de la notificación de dicha sentencia, el Procurador General Tributario deberá comunicar la referida sentencia al órgano de la Administración Tributaria cuya representación hubiere tenido en el caso de que se trata.

Establece el artículo 174 del Código que el Tribunal Contencioso Tributario es el único tribunal competente para resolver sobre las dificultades de ejecución de sus sentencias, agregando en el artículo 175 que el Tribunal podrá dictar medidas administrativas para la ejecución de las mismas.

Este artículo 174 dispone, además, que el Tribunal Contencioso Tributario no sólo tendrá capacidad para dirimir el conflicto que se presente, sino también para condenar, inclusive al Fisco, al pago de indemnizaciones. En efecto, esta norma consagra que este Tribunal tendrá capacidad para fijar, en las mismas sentencias que intervengan o en sentencias subsiguientes que solicite la parte interesada, las indemnizaciones que deberán recibir las partes gananciosas, ya sea por efecto del fallo principal o en aquellos casos en que la parte perdedora incumpla con la decisión adoptada por el Tribunal, a partir de su notificación al Procurador General Tributario.

Pero no obstante lo anterior y como una forma de burlar las decisiones de los tribunales ante la inercia y atropello que muchas veces surgen del ejercicio abusivo del poder público, el

artículo 175 del Código Tributario establece que "en ningún caso, sin embargo, las entidades públicas podrán ser objeto de embargos, secuestros o compensaciones forzosas". Esta situación, como es lógica, limita la aplicación del derecho y la justicia, pues si bien es cierto que pueden existir algunos fundamentos para no permitir el embargo y secuestro de los bienes de las entidades públicas, no existe razón que impida la compensación forzosa, sobre todo en aquellos casos en que tanto el Fisco como el contribuyente resultan ser deudores recíprocos.

Finalmente, el artículo 176 del Código Tributario dispone que en contra de las sentencias del Tribunal Contencioso Tributario podrá interponerse el recurso de casación por ante la Suprema Corte de Justicia, debiendo seguirse para tales fines con las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial. Más adelante, en este mismo trabajo, se trata sobre el recurso de casación.

D) RECURSO DE RETARDACION.

En muchos casos puede suceder que el contribuyente haya elevado un recurso administrativo y teniendo éste interés en que su caso se conozca con rapidez, el organismo encargado de decidirlo no muestre interés en fallarlo. Para estos casos la ley establece el Recurso de Retardación, que le permite al contribuyente que se ve lesionado en sus intereses por una actitud incomprensible de tardanza por parte de la Administración, de recurrir por ante un organismo superior para que éste se avoque en el conocimiento del caso y lo decida. El Código Tributario Dominicano, previendo tales situaciones, estableció normas respecto del recurso de retardación.

1) Distinción Necesaria entre Recurso de Retardación y Recurso de Amparo. Error en el Código Tributario.

Dispone el artículo 140 del Código Tributario que "procederá este recurso ante el Tribunal Contencioso Tributario, cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia y ellas pudieren causar un perjuicio a los interesados; siempre que no se trate de actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales. Procederá también el recurso cuando la Secretaría de Estado de Finanzas o algún órgano administrativo autónomo competente en última instancia, no dictare resolución definitiva en el término de seis meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente, por igual término. Para el ejercicio del recurso de retardación será imprescindible cumplir con la disposición relativa al pago de los impuestos, recargos, multas e intereses, a los que se refiere el Artículo 143, de este Código".

Como puede observarse, el artículo 140 del Código Tributario presenta una doble situación en las cuales supuestamente procedería el recurso de retardación, que serían las siguientes:

a) Cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia y ellas pudieren causar un perjuicio a los interesados; siempre que no se trate de actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales; y,

b) Cuando la Secretaría de Estado de Finanzas o algún órgano administrativo autónomo competente en última instancia, no dictare resolución definitiva en el término de seis meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente, por igual término.

Sin embargo, entendemos que por un desliz de los redactores del Código Tributario, en el artículo 140 del mismo se hace una mezcla involuntaria de dos recursos distintos: a) El recurso de amparo; y, b) El recurso de retardación.

En efecto, señala el artículo 187 del Código Tributario que "procederá el Recurso de Amparo ante el Tribunal Contencioso Tributario, cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia y ellas pudieren causar un perjuicio a los interesados; siempre que no se trate de actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales".

Como puede observarse, la primera parte del artículo 140, que supuestamente se refiere al recurso de retardación, es exactamente igual al contenido del artículo 187, que se refiere al recurso de amparo.

En base a las diferencias legales, doctrinales y jurisprudenciales que existen entre el recurso de retardación y el recurso de amparo, entendemos que la primera parte del artículo 140 del Código Tributario no pertenece al recurso de retardación, sino que se trata exclusivamente del recurso de amparo, es decir del mismo recurso contemplado en el artículo 187 del Código Tributario y que por ende esta primera parte del artículo 140 debe ser estudiada, analizada y aplicada, no en base al artículo 140 y como recurso de retardación, sino en base al artículo 187, como recurso de amparo.

En atención a la explicación anterior, consideraremos como inexistente la primera parte del artículo 140 del Código Tributario y en tal sentido en lo referente al recurso de retardación sólo entenderemos como válida la segunda parte de este artículo 140.

2) Análisis General del Recurso de Retardación.

Señala la segunda parte del artículo 140 del Código Tributario que el recurso de retardación procede "cuando la Secretaría de Estado de Finanzas o algún órgano administrativo autónomo competente en última instancia, no dictare resolución definitiva en el término de seis meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente, por igual término".

De acuerdo con el artículo 30 del Código Tributario la Secretaría de Estado de Finanzas es el superior jerárquico directo de los órganos de la Administración Tributaria y en tal virtud le corresponde velar por la buena aplicación y recaudación de los tributos y dirimir en tal calidad los posibles conflictos creados por las decisiones emanadas de la Administración Tributaria.

Por su parte, y de conformidad con el artículo 62 del Código Tributario, es a la Secretaría de Estado de Finanzas a quien le corresponde conocer de los recursos jerárquicos que eleven los contribuyentes u obligados en contra de las resoluciones de la Administración Tributaria. La decisión que adopte el Secretario de Estado de Finanzas apoderado de un recurso jerárquico es recogida en una Resolución que posteriormente debe ser notificada al interesado.

Se entiende que cuando la Secretaría de Estado de Finanzas es apoderada de un recurso jerárquico, ésta debe conocer del caso con prontitud y celeridad, pues tanto el contribuyente como la propia Administración Tributaria pueden tener interés en que el asunto se resuelva.

Lo ideal hubiese sido que en la sección referente al recurso jerárquico el Código Tributario le hubiese fijado un plazo a la Secretaría de Estado de Finanzas para que ésta conozca y decida acerca de todo recurso jerárquico que haya sido apoderada. No obstante, el Código Tributario no contempló nada en esta sección, sino que fue en lo referente al recurso de retardación cuando dió a entender que existe tardanza en decidir sobre un recurso jerárquico después de transcurrido el término de seis meses desde la fecha del recurso.

El recurso de retardación, por tanto, tiene como finalidad instituir una vía legal en favor de los contribuyentes para que éstos puedan acudir al Tribunal Contencioso Tributario en aquellos casos en que por demoras o tardanzas injustificadas un órgano administrativo apoderado de un recurso no adopte resolución definitiva dentro de un plazo razonable. Veamos:

a) Secretaría de Estado de Finanzas o algún Organismo Administrativo Autónomo Competente en Última Instancia:

Según dispone el artículo 140 del Código, el recurso de retardación sólo procede en aquellos casos en que quien se encuentra apoderado del asunto sea la Secretaría de Estado de Finanzas o algún órgano administrativo autónomo competente en última instancia.

De conformidad con el Código Tributario la Secretaría de Estado de Finanzas puede ser apoderada de un asunto cuando ante ella el contribuyente u obligado eleve un recurso jerárquico. No queda claro, sin embargo, a qué se refiere el Código Tributario con la frase "algún órgano administrativo autónomo competente en última instancia".

b) Resolución Definitiva:

El recurso de retardación sólo procede cuando la Secretaría de Estado de Finanzas no dictare resolución definitiva sobre el asunto de que ha sido apoderada. Al hablarse de "resolución" se confirma la teoría de que se trata del apoderamiento de un recurso jerárquico y no de cualquier asunto.

c) Término de Seis Meses:

Según se explicó, el recurso de retardación procede por tardanza o demora en resolver. Para el Código Tributario existe tardanza o demora después de transcurrir seis meses sin que la Secretaría de Estado de Finanzas adopte una resolución definitiva acerca del recurso jerárquico de que ha sido apoderada, siempre y cuando haya estado agotado el trámite, o cuando pendiente éste el mismo se paralice sin culpa del recurrente, por un término igual de seis meses. Nótese, igualmente, que el texto del artículo 140 utiliza el vocablo "recurrente", lo cual confirma la teoría de que se trata de tardanza o demora en decidir sobre un recurso jerárquico.

3) Obligación de Pago Previo o Solve et Repete:

Establece la parte final del artículo 140 del Código Tributario que "para el ejercicio del recurso de retardación será imprescindible cumplir con la disposición relativa al pago de los impuestos, recargos, multas e intereses, a los que se refiere el Artículo 143, de este Código", es decir al pago previo para poder recurrir por ante el Tribunal Contencioso Tributario.

Además de tratarse de un aspecto inconstitucional que obstaculiza el libre acceso a la justicia y crea desigualdad entre los contribuyentes, resulta absurdo y exagerado que el legislador haya instituido la figura del pago previo para aquellos casos en que es la propia Administración Tributaria quien por tardanza o demora injustificada entorpece la justicia. No es justo que si un expediente se obstaculiza por razones ajenas al contribuyente e imputables a la Administración, también se le exija a ese contribuyente que para poder agilizar su

expediente mediante un recurso de retardación, tenga primero que cumplir con el pago previo o solve et repete.

E) RECURSO DE AMPARO.

1) Aspectos Generales del Recurso de Amparo.

La Constitución de la República consagra los derechos esenciales del ser humano, los cuales no pueden ser vulnerados ni por la ley ni por las actuaciones de los funcionarios públicos ni por los particulares.

Ante cualquier violación de sus derechos, el particular afectado tiene a su disposición los tribunales judiciales y administrativos, a los cuales puede siempre acudir libremente en procura de la suspensión inmediata de un proceso ilegal llevado en su contra o en procura del inmediato restablecimiento de un derecho vulnerado.

La República Dominicana ha participado, firmado y ratificado algunos convenios internacionales que de manera expresa se refieren al libre acceso que debe tener toda persona a la justicia. Entre estos convenios se citan los siguientes:

a) Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuyo artículo 14 dispone: "Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustentación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter civil" (16 de Dic. de 1966, aprobado por Res. del Congreso Nacional del 8 de Nov. de 1977).

b) Convención Americana de Derechos Humanos, cuyo artículo 8, numeral 1, dice: "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un Juez o Tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, fiscal, laboral o cualquier otro carácter"; y cuyo artículo 25, numeral 1, establece: "Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, aún cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales" (22 de Nov. de 1969, aprobada por Res. del Congreso Nacional del 25 de Dic. de 1977).

El recurso de amparo, también conocido como juicio de amparo, derecho de amparo o acción de amparo, es en síntesis "el derecho de que disfruta cualquier individuo para reclamar la intervención efectiva de los tribunales del orden judicial o del orden administrativo a fin de ser amparados en el disfrute y ejercicio de los derechos y garantías que le son reconocidos constitucionalmente por cualquiera de las vías ordinarias de procedimiento, que es el amparo judicial, o por medio del recurso sencillo y rápido previsto en el artículo 25.1 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, que es el amparo constitucional. En ambas hipótesis se desdobra en el deber de los tribunales apoderados de otorgar la protección que le es reclamada" (Juan Manuel Pellerano Gómez, Constitución y Política, El Derecho de Amparo, pág.256).

Así, con el recurso de amparo se pretende atacar la inercia, indiferencia, retardo, demora o negligencia que presenta la Administración o los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones y los obstáculos innecesarios y sin motivos que suelen presentarse. Con este recurso se trata de evitar la ocurrencia de un daño irreparable, sea real o potencial, a los derechos del ser humano.

Pero el recurso de amparo no sólo procede cuando la violación a los derechos esenciales es cometida por funcionarios públicos, sino también por los particulares contra otros particulares. En efecto, ha sido juzgado que "nada hay, ni en la letra ni en el espíritu de la Constitución que permita afirmar que la protección de los llamados "derechos humanos" --porque son los derechos esenciales del hombre-- esté circunscrita a los ataques que provengan sólo de la autoridad" ("Fallos", t.241, p.291 y en "La Ley", t.92, fallo 42.902), admitiéndose de esta manera el amparo cuando la lesión del derecho provenía de los particulares (Citado por Pablo A. Ramella, Derecho Constitucional, pág.509).

Es preciso señalar, sin embargo, que el recurso de amparo es de carácter excepcional y que por ende sólo procede cuando el sistema jurídico no ha establecido expresamente otra vía legal para reclamar el respeto al derecho vulnerado. Por lo tanto, el recurso de amparo no procede en aquellos casos en que la ley de manera clara y expresa ha establecido un recurso o procedimiento especial al cual puede acudir el reclamante en procura del respeto a sus derechos vulnerados. No pueden, por ende, coexistir dos vías disponibles.

Aunque el vocablo "recurso de amparo" es criticado por algunos autores por considerar que el término "recurso" supone un pronunciamiento anterior, lo cual no ocurre en esta figura jurídica, nosotros continuaremos utilizando este vocablo por ser precisamente éste el término utilizado por el artículo 187 del Código Tributario.

A excepción de algunos casos específicos, como la Ley de Hábeas Corpus en materia penal, la Ley de Casación y el artículo 187 del Código Tributario para los tributos internos nacionales, en nuestro país no existe un régimen legal que señale el procedimiento a seguir para incoar el recurso de amparo. No obstante, bajo ninguna circunstancia puede pensarse

que la ausencia de un procedimiento legalmente establecido puede obstaculizar o impedir el libre ejercicio de un derecho constitucional, como es el recurso de amparo, sino que, por el contrario, el derecho siempre subsiste y puede ejercerse.

Esta situación conlleva a afirmar lo siguiente: a) En los casos en que de manera específica exista un procedimiento establecido y un tribunal designado para conocer del recurso de amparo, deberá seguirse ese procedimiento; y, b) En los casos en que la ley no haya establecido un procedimiento y un tribunal competente para conocer de un recurso de amparo, entonces deberá seguirse el procedimiento general y normal establecido para los casos de naturaleza similar, por ante el tribunal competente para conocer de la naturaleza del asunto. Por ejemplo, si el recurso de amparo es contra un asunto de naturaleza penal, deberá seguirse el procedimiento penal por ante el tribunal penal; si el recurso de amparo es contra un asunto administrativo, deberá seguirse el procedimiento administrativo por ante el tribunal administrativo.

Sobre este particular Pellerano Gómez afirma lo siguiente: "Como la acción autónoma de amparo puede ser ejercida ante cualquier jurisdicción de acuerdo con la afinidad que su competencia natural tengan los derechos que se pretendan vulnerados, se debe determinar cual es el tribunal a ser apoderado y el procedimiento a ser empleado, de acuerdo a su competencia natural. Así, siempre será posible recurrir a las formas simples y rápidas del referimiento, una vez que rige para todas las materias, tal como lo dispone el artículo 111 de la Ley 834 del año 1978" (Constitución y Política, El Derecho de Amparo, pág.269).

En razón de que el recurso de amparo procura la suspensión inmediata de un proceso ilegal llevado en contra del particular o en procura del inmediato restablecimiento de un derecho vulnerado, se entiende que el tribunal apoderado tiene la obligación de proteger al demandante, para lo cual cuenta con plenos poderes, debiendo adoptar todas las medidas que entienda necesarias. A estos fines, el tribunal apoderado puede ordenar el establecimiento de medidas conservatorias o cautelares, ordenar trámites o prohibiciones u ordenar el restablecimiento del derecho vulnerado.

2) El Recurso de Amparo en Materia Tributaria.

Siendo el recurso de amparo un medio jurídico puesto a disposición de los particulares para exigir el respeto a sus derechos constitucionales y procurando éste la suspensión inmediata de un proceso ilegal llevado en su contra o en procura del inmediato restablecimiento de un derecho que le es vulnerado, se entiende que el recurso de amparo, originalmente establecido y limitado para el hábeas corpus en el área de la libertad física del individuo, procede también en todas las materias y en todos los casos en los cuales se violentan los derechos esenciales del ser humano.

Catalina García Vizcaíno, citando a Bidart Campos, indica que "la razón de la aparición de la acción, demanda o recurso de amparo en la vida jurídica general estuvo dada por un lado por "la necesidad de prestar rápida y efectiva garantía a los derechos individuales, y por el otro la general reducción del hábeas corpus a la tutela de la libertad física", agregando que "de los antecedentes parlamentarios resulta que el establecimiento del recurso de amparo ...estuvo inspirado en la necesidad de proteger a los contribuyentes y a los terceros contra las arbitrariedades de la administración activa" (El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Superiores, págs.459 y 560).

De acuerdo con Jarach, el recurso de amparo "consiste en requerir la intervención del Tribunal en el caso en que una persona física o jurídica se vea perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la D.G.I." (Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, pág.461).

Para José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé, con el recurso de amparo "se manifiesta la pretensión tendiente a que se deje sin efecto un acto u omisión de la autoridad pública, el cual, en forma actual o inminente, restringe, altera o amenaza, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, los derechos o garantías que explícita o implícitamente han sido reconocidos por la Constitución nacional" y en lo que respecta a la materia tributaria, la acción de amparo tributario "puede ser interpuesta ante el Tribunal Fiscal por toda persona perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad, por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la Dirección General Impositiva o de la Administración General de Aduanas" (Derecho Tributario Procesal, págs.286 y 287).

3) El Recurso de Amparo en el Código Tributario.

En lo que respecta al campo tributario la procedencia del recurso de amparo es indiscutible, más aún a partir de la entrada en vigor del Código Tributario que expresamente contempló esta figura para los asuntos relativos a los tributos internos nacionales. En efecto, los artículos 187, 188 y 189 del Código Tributario establecen disposiciones sobre el mismo.

a) Casos en que Procede el Recurso:

De acuerdo con el artículo 187 del Código Tributario el recurso de amparo procede cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia y ellas pudieren causar un perjuicio a los interesados, siempre que no se trate de actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales. Veamos:

a.1) Administración Tributaria:

Dispone el párrafo del artículo 30 del Código Tributario que la administración de los tributos y la aplicación de este Código y demás leyes tributarias, compete a las Direcciones Generales de Impuesto sobre la Renta, de Rentas Internas y de Aduanas, quienes para los fines de este Código se denominarán en común, la Administración Tributaria".

De conformidad con el texto del artículo 30 del Código Tributario parecería que la Administración Tributaria comprende las Direcciones Generales de Impuesto sobre la Renta, de Rentas Internas y de Aduanas. No obstante, es preciso aclarar que en razón de que el Código Tributario sólo se aplica a los tributos internos nacionales (no así lo que era el Anteproyecto de Código Tributario), incluir en este artículo 30 a la Dirección General de Aduanas, que no se encarga de aplicar tributos internos, sino los del comercio exterior, constituyó un error involuntario de sus redactores y por ende cuando a los fines del Código Tributario se habla de Administración Tributaria, tal concepto sólo engloba a las Direcciones Generales del Impuesto sobre la Renta y de Rentas Internas, no así a la Dirección General de Aduanas cuyo recurso de retardación se rige por la Ley No.1494, como veremos más adelante.

Por otra parte conviene indicar que de acuerdo con el Código Tributario la Secretaría de Estado de Finanzas no es un órgano de la Administración Tributaria, sino el órgano superior jerárquico de la Administración Tributaria, según da a entender el artículo 30 del mismo, cuando señala que "corresponde a la Secretaría de Estado de Finanzas, como superior jerárquico directo de los órganos de la Administración Tributaria, velar por la buena aplicación y recaudación de los tributos y dirimir en tal calidad los posibles conflictos creados por las decisiones emanadas de la Administración Tributaria".

En consecuencia, para los efectos del Código Tributario únicamente las Direcciones Generales del Impuesto sobre la Renta y de Rentas Internas pueden ser consideradas como Administración Tributaria.

a.2) Demoras Excesivas:

Toda petición, trámite o diligencia que realice el contribuyente lleva un tiempo normal de cumplimiento y se supone que dentro de ese tiempo normal es que la Administración debe cumplir. Pero no toda petición, trámite o diligencia se puede cumplir en igual tiempo, sino que hay algunas peticiones, trámites o diligencias cuyo cumplimiento implica más tiempo que otras.

Cuando la ley señala el tiempo dentro del cual la petición, trámite o diligencia debe cumplirse, se supone que la Administración debe cumplir dentro del tiempo indicado por la ley; en caso contrario, transcurrido el tiempo indicado procede el recurso de amparo.

Ahora bien, cuando la ley no indica el plazo dentro del cual la petición, trámite o diligencia debe cumplirse, se supone que dicha petición, trámite o diligencia debe cumplirse dentro de un período de tiempo normal o razonable. Del concepto que se tenga sobre tiempo normal o razonable de cumplimiento dependerá el concepto que pueda tenerse de demora excesiva en el cumplimiento. Estamos, pues, ante un concepto jurídico indeterminado y ante una situación de hecho que debe ser apreciada por el juez en cada caso concreto.

Es esta la razón por la cual el artículo 187 del Código Tributario no señala qué debe entenderse por "demoras excesivas", quedando a plena potestad del juzgador analizar cada caso en especial y determinar si en ese caso específico existen o no demoras excesivas en resolver.

Se entiende que para que el contribuyente tenga derecho al recurso de amparo la demora excesiva debe ser causada u originada por actuaciones u omisiones de la propia Administración Tributaria, sin que el contribuyente haya realizado actuaciones tendentes a obstaculizar a la Administración en el cumplimiento de sus funciones.

En efecto, podría suceder, incluso, que por alguna razón el contribuyente tenga interés en que el asunto salga del ámbito de su competencia normal, en este caso la Administración Tributaria, para que sea conocido por el tribunal ante el cual se incoa un recurso de amparo, lo cual sería improcedente si no existen verdaderas razones para el recurso de amparo. Es por eso que el tribunal apoderado de un recurso de amparo debe primero analizar si existen o no verdaderas razones para admitir dicho recurso, pues no se debe poner a cargo de un tribunal un asunto de la exclusiva competencia de la Administración Tributaria, a menos que ésta, por sus propias actuaciones, vulnere los derechos del contribuyente y dé lugar a la procedencia de un recurso de amparo. En caso contrario, el tribunal apoderado debe simplemente declarar inadmisibile el recurso.

Ha sido juzgado que "La expresión demora excesiva que la norma contiene debe entenderse referida a una demora injustificada o arbitraria, pero no a la resultante de trámites exigidos por el debido esclarecimiento de los presupuestos de hecho cuyo contralor incumbe, de modo específico, al organismo recaudador. Porque lo contrario importaría tanto como afirmar que el amparo de la Ley 11.683, constituye un medio idóneo para interferir en el normal y legítimo ejercicio de las facultades propias del órgano de que se trate y que muchas veces atañen --como en el caso de autos-- al desempeño de verdaderas funciones de policía administrativa, cuyo normal ejercicio no puede entorpecerse por la interposición del amparo" (T.F.N., "Radio Once", C-48, del 14/2/69; Industrias Químicas Argentinas "Duperial" S.A.", C-244, del 25/8/69; "Fire", C-952, del 8/6/71, citadas por Catalina García Vizcaíno, El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal, pág.467).

También ha sido juzgado que si bien el recurso de amparo procede en caso de demora excesiva por parte de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo del organismo fiscal, "tanto más procede en el supuesto en que haya mediado una negativa arbitraria de ese organismo, teniendo en cuenta que en el ordenamiento jurídico no se encuentra instituido, en ese caso, otro procedimiento o remedio para prestar protección realmente indispensable y urgente" (T.F.N., Astoul, Enrique Alejandro, B-6, del 27/2/79, citada por Catalina García Vizcaíno, El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal, pág.472).

a.3) Peticiones, Trámites o Diligencias:

Para la procedencia del recurso de amparo se requiere que la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia.

La Administración Tributaria puede incurrir en demoras excesivas en resolver sobre peticiones, entre otros, en los siguientes casos: cuando no responde una solicitud de reembolso del pago indebido o en exceso, según lo contemplado en el artículo 68 del Código Tributario o cuando no responde respecto de una solicitud de cambio de fecha de cierre del ejercicio fiscal o del cambio de sistema de contabilidad de una empresa.

Por su parte, la Administración Tributaria puede incurrir en demoras excesivas en realizar trámites o diligencias, entre otros, en los siguientes casos: cuando se tarda más tiempo de lo normal en realizar una fiscalización o verificación (salvo el caso de que se trate de una investigación compleja) o se dilate demasiado en cumplir con los procedimientos establecidos.

a.4) Perjuicio a los Interesados:

Para que este recurso proceda no basta con que la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver, sino que además es necesario que tales demoras puedan causar un perjuicio a los interesados. Este perjuicio puede ser real o potencial, pues con el recurso de amparo se trata de evitar un daño irreparable. Es esta la razón por la cual más adelante el artículo 188 del Código se refiere "al perjuicio que le pudiere ocasionar la demora", refiriéndose a un perjuicio futuro o potencial. No obstante, el perjuicio tiene que existir o tener serias posibilidad de existir, lo cual implica que el perjuicio no debe ser hipotético. Corresponde al interesado probar la existencia de un perjuicio a sus intereses, ya sea real o potencial.

a.5) Que No se Trate de Actuaciones para cuya Realización Existen Plazos o Procedimientos Especiales:

El Anteproyecto de Código Tributario Dominicano distinguía dos tipos de procedimientos: 1) Los Generales, dentro de los cuales se incluían las Actuaciones y Comparecencias por ante la Administración Tributaria, las Notificaciones, la Prueba, la Resolución y el Recurso Administrativo de Reconsideración; y, 2) Los Especiales, dentro de los cuales estaban el Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria, el Procedimiento de Repetición o Reembolso del Pago Indebido o en Exceso, el Procedimiento de Aplicación de Sanciones por Contravenciones Tributarias, el Procedimiento para Ordenar Medidas Conservatorias y el Mandamiento de Pago y Procedimiento de Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria.

El Código Tributario Dominicano no es claro respecto de esta distinción, pues si bien es cierto que en ninguna de sus partes se refiere a los procedimientos generales ni dice cuáles serían éstos, en otras partes sí se refiere a los procedimientos especiales. Así, por ejemplo, el Capítulo X del Código se titula "Procedimientos Administrativos Especiales", dentro de los cuales se incluyen los mismos procedimientos especiales que establecía el Anteproyecto, es decir el Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria, el Procedimiento de Repetición o Reembolso del Pago Indebido o en Exceso, el Procedimiento de Aplicación de Sanciones por Contravenciones Tributarias, el Procedimiento para Ordenar Medidas Conservatorias y el Mandamiento de Pago y Procedimiento de Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria.

En razón de que la parte final del artículo 187 del Código Tributario establece que el recurso de amparo procede "siempre que no se trate de actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales" y en vista de que el Código Tributario sí dice cuáles son esos procedimientos especiales, tendremos que admitir que el recurso de amparo no procede cuando se trata de peticiones, trámites o diligencias llevadas a efecto dentro de los procedimientos especiales, antes indicados.

a.6) Que No Existan Otros Recursos o Vías Legales:

Aunque el artículo 187 del Código Tributario no lo dice expresamente, se entiende que el recurso de amparo es de carácter excepcional, de donde se desprende que sólo puede admitirse en aquellos casos en que la ley no dispone de otros recursos o medios que puedan ser utilizados por el interesado en defensa de sus intereses. Por lo tanto, el recurso de amparo no puede coexistir con recursos paralelos u otros medios legales disponibles. La existencia de otro recurso o vía legal impide inmediatamente el recurso de amparo, teniendo el interesado que ejercer los otros recursos o medios legales disponibles. No obstante, se entiende que el recurso de amparo también procede cuando el otro recurso existente, es decir la otra vía legal disponible, no es lo suficientemente idónea como para garantizar los derechos del interesado y brindarle protección a sus derechos esenciales.

Ha sido juzgado que "no importa vía idónea cuando lo que se pretende es la revocación de un acto administrativo considerado erróneo, ilegal o arbitrario, habida cuenta de que para esos supuestos la ley prevé otros remedios legales apropiados (T.F.N., Pessina, Juan, B-1424, del 14/9/72)." (Citada por Catalina García Vizcaíno, El Procedimiento Ante el Tribunal Fiscal de la Nación, pág.474).

a.7) Presentación de Escritos Urgiendo el Trámite:

Dispone el artículo 188 del Código Tributario que la persona afectada interpondrá el recurso de amparo mediante una instancia en la cual especificará las gestiones realizadas y el perjuicio que le pudiere ocasionar la demora y que "presentará además copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite".

Ante tal disposición surge la siguiente interrogante: ¿Es condición indispensable que para tener derecho al recurso de amparo el interesado, antes de incoar su recurso, le haya presentado un escrito a la Administración Tributaria en demora, solicitándole o urgiéndole acelerar el trámite o por el contrario esta disposición se refiere a aquellos posibles escritos que de manera opcional haya presentado el interesado?

A nuestro entender es el artículo 187 del Código el que señala todos los requisitos esenciales para que pueda incoarse este recurso. El artículo 188 sólo indica el procedimiento. No obstante, este artículo 188 no es claro, dejando abierta la duda. Ante la duda, optamos por considerar que no se trata de un requisito obligatorio o indispensable. Basta con la demora excesiva y el perjuicio, sin necesidad de que el interesado tenga que enviarle escritos a la Administración Tributaria requiriéndole a ésta que cumpla con sus deberes.

b) Diferencia entre Recurso de Retardación y Recurso de Amparo.

De acuerdo con el artículo 140 del Código Tributario, el recurso de retardación procede "cuando la Secretaría de Estado de Finanzas o algún órgano administrativo autónomo competente en última instancia, no dictare resolución definitiva en el término de seis meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente, por igual término".

Por su parte, el artículo 187 del Código Tributario dispone que "procederá el Recurso de Amparo ante el Tribunal Contencioso Tributario, cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia y ellas pudieren causar un perjuicio a los interesados; siempre que no se trate de actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales".

Así, en pocas palabras podría decirse que mientras el recurso de retardación procede cuando la Secretaría de Estado de Finanzas no dicte resolución definitiva en seis meses y en relación a un recurso jerárquico, el recurso de amparo procede cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver acerca de una petición o gestión.

c) Procedimiento para Interponer el Recurso.

Dispone el artículo 188 del Código Tributario que la persona afectada interpondrá este recurso mediante instancia en que especificará las gestiones realizadas y el perjuicio que le pudiese ocasionar la demora. Presentará además copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite.

El recurso se interpone ante el Tribunal Contencioso Tributario mediante una simple instancia. Esta instancia debe ser suscrita por un abogado, ya que el artículo 180 del Código Tributario consagra que "en todos los casos los particulares tendrán que estar representados por abogados en los procedimientos ante el Tribunal Contencioso Tributario". En esta instancia se detallarán los datos del interesado, se especificarán todas las gestiones que hasta la fecha han sido realizadas en el organismo administrativo contra el cual se recurre, se explicará en qué consiste la demora excesiva y el perjuicio real o potencial que el recurrente puede experimentar por la demora.

Dispone el artículo 188 del Código que anexo a la instancia mediante la cual se interpone el recurso de amparo, el interesado deberá dar copia de todos aquellos escritos mediante los cuales le solicitó a la Administración Tributaria agilizar las gestiones o trámites. No obstante, tal y como indicamos más arriba, entendemos que no es obligatorio que el interesado le haya presentado escritos a la Administración Tributaria urgiéndola a terminar con la demora y cumplir con sus deberes. Ahora bien, en caso de que haya hecho estos escritos, el interesado deberá anexar copia de éstos a su instancia de recurso de amparo.

Como puede observarse, se trata de un procedimiento sumario, pues su finalidad es evitar la ocurrencia de daños irreparables, ya sean éstos reales o potenciales.

A diferencia del recurso contencioso tributario y del recurso de retardación, el Código Tributario no exige que antes de elevar el recurso de amparo se proceda al pago de los impuestos, recargos, sanciones e intereses que puedan serles requeridos al interesado. Las razones para esto son las siguientes: en primer lugar se trata de un recurso en contra de la inercia, negligencia, tardanza o abuso de la Administración Tributaria, por lo cual sería absurdo obstaculizarle al interesado el libre acceso a la justicia; y, en segundo lugar, al tratarse de demora del Fisco en cumplir con solicitudes, peticiones y gestiones, normalmente no existen impuestos a pagar.

d) Facultades del Tribunal.

Una vez que el Tribunal Contencioso Tributario ha sido apoderado de un recurso de amparo, éste debe analizar la admisibilidad o no del mismo, es decir si de acuerdo con la ley el recurso de amparo es o no procedente. En caso de que el tribunal lo entienda impertinente, procederá a declarar el recurso inadmisibile; por el contrario, si el recurso procede, entonces el tribunal debe prestarse a conocerlo y decidir sobre el mismo.

Dispone el artículo 189 del Código Tributario que si el recurso de amparo fuere procedente, el Tribunal Contencioso Tributario le requerirá al órgano correspondiente de la Administración Tributaria, ya sea la Dirección General del Impuesto sobre la Renta o la Dirección General de Rentas Internas, que le informe sobre la causa de la demora en realizar el trámite o gestión, al tiempo en que le fijará un término breve y perentorio para dar respuesta a ese informe.

La razón de pedir este informe es que el recurso de amparo por ante el Tribunal Contencioso Tributario implica un procedimiento litigioso en el cual la Administración Tributaria debe ser oída, en cumplimiento de las garantías del debido proceso. Sobre este particular Catalina García Vizcaíno afirma que "el principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio implica la obligatoriedad de la intervención del ente autor del hecho contra el cual se reclama; por ende, consideramos que, en todos los casos, debe requerirse el informe" (El Procedimiento Ante el Tribunal Fiscal de la Nación, pág.477).

Dispone el artículo 189 del Código Tributario que contestado el requerimiento de presentación del informe o vencido el plazo en que la Administración Tributaria deba rendirlo, el Tribunal Contencioso Tributario procederá a dictar la resolución que corresponda, en amparo del derecho lesionado. En esta resolución se fijará un término a la Administración Tributaria para que resuelva sobre la petición o realice el trámite o diligencia solicitados.

Surge entonces la siguiente interrogante: ¿En qué consiste o puede consistir la resolución que sobre el recurso de amparo adopte el Tribunal Contencioso Tributario? De acuerdo con la parte in fine del artículo 189 del Código Tributario, parece ser que la primera medida que debe adoptar el Tribunal es, mediante resolución, fijarle un plazo o término a la Administración Tributaria para que ésta resuelva sobre la petición que le ha hecho el recurrente o para que realice el trámite o diligencia que se le ha solicitado. Es decir, que el Tribunal Contencioso Tributario, mediante resolución que dicte al efecto, emplazará a la Administración Tributaria que ha incurrido en demora, para que dentro de un plazo prudente, el cual deberá consignarse expresamente en dicha resolución, resuelva sobre la petición que se le ha hecho o sobre la gestión o trámite solicitado.

De acuerdo a lo anterior parece ser que, en principio, el Tribunal Contencioso Tributario no debe avocarse a conocer el fondo del asunto, sino simplemente limitarse a ordenar que se cumplan o agilicen los trámites y peticiones que ha solicitado el recurrente.

A este respecto el Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina ha juzgado que el recurso de amparo "constituye un remedio excepcional, sin implicar un régimen contencioso de contradicción en donde se ventilen cuestiones relativas al derecho de fondo controvertido en los expedientes de que se trate, en razón de que para decidir tales cuestiones de más compleja índole, hay previstos otros tipos de recursos con sus instancias respectivas" (T.F.N., Kirk, Lucía, D-1847, del 31/5/73 y T.F.N. Pariente, Alfredo, C-1537, del 30/3/73). Asimismo, ha sido juzgado que "es improcedente en el caso de que, so pretexto de amparo, se solicite la avocación del T.F.N., habida cuenta de la recusación planteada contra los juzgadores del ente recaudador" (T.F.N., Loussinian, Eduardo, 14/88, del 20/10/76. Citadas por Catalina García Vizcaíno, El Procedimiento Ante el Tribunal Fiscal de la Nación, pág.474).

En este sentido, debe afirmarse que si bien es cierto que se trata de un asunto contencioso, no menos cierto es que se trata de un proceso sumario en el cual a penas se discuten ciertos procedimientos y donde no se ventila el fondo del asunto. Por lo tanto, el recurso de amparo no procede cuando el tribunal apoderado, para adoptar una decisión, deba conocer y decidir sobre el fondo del litigio.

Sin embargo, qué sucedería si luego de fijársele un plazo a la Administración, ésta no resuelve dentro del plazo o término que le ha dado el Tribunal?

Aunque de manera expresa el artículo 189 del Código Tributario no dice lo que deberá hacerse en este caso, resulta importante observar que el mismo establece textualmente que "contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo, el Tribunal dictará la resolución que corresponda, en amparo del derecho lesionado". A nuestro entender el vocablo "corresponda" implica un poder discrecional muy amplio que le es otorgado por la ley al Tribunal, con la finalidad de que éste adopte todas las medidas que entienda pertinentes para garantizar los derechos del recurrente y el cabal cumplimiento de la resolución que dicte dicho Tribunal, aún por encima de la negligencia, inercia, desobediencia o desacato en que incurra o pueda incurrir la Administración Tributaria respecto de la referida resolución.

En este sentido, entendemos que el Tribunal Contencioso Tributario apoderado de un recurso de amparo que es declarado admisible, tiene las siguientes atribuciones:

- 1) En la misma resolución en que el Tribunal le fija a la Administración Tributaria un plazo o término para que resuelva sobre la petición o realice el trámite o diligencia solicitado, puede éste advertir a la Administración Tributaria que en caso de no

resolver o cumplir dentro del término fijado en la resolución, el Tribunal procederá a adoptar las medidas que entienda pertinentes, resolviendo él mismo acerca de la petición o solicitud, o procediendo a ordenar que la Administración Tributaria realice inmediatamente la gestión o trámite en demora, o simplemente liberando al interesado del cumplimiento de los trámites y gestiones a que debió someterse, con o sin la prestación de fianza o garantía.

2) En caso de que mediante una primera resolución el Tribunal le haya fijado a la Administración Tributaria un plazo o término para que resuelva sobre la petición o realice el trámite o diligencia solicitado, y ésta no haya resuelto dentro del término fijado, el Tribunal podrá, a solicitud del interesado, emitir una segunda resolución complementaria de la primera, resolviendo él mismo acerca de la petición o solicitud, o simplemente liberando al interesado del cumplimiento de los trámites y gestiones a que debió someterse, con o sin la prestación de fianza o garantía.

F) RECURSO DE REVISION.

1) Concepto.

La revisión es una vía de recurso extraordinaria por medio de la cual una persona que ha sido parte en un proceso judicial le pide al tribunal que retracte o modifique su propia sentencia, bajo el argumento de que el tribunal ha estatuido en base a error, dolo o falsedad.

2) Casos en que Procede.

El artículo 168 del Código Tributario enumera los casos en que limitativamente procede el recurso de revisión. Estos casos son los siguientes:

- a) Cuando la sentencia es consecuencia del dolo de una de las partes contra la otra.
- b) Cuando se ha juzgado a base de documentos declarados falsos después de la sentencia.
- c) Cuando se ha juzgado a base de documentos falsos antes de la sentencia, siempre que el recurrente pruebe que sólo ha tenido conocimiento de la falsedad después de pronunciada aquella.
- d) Cuando después de la sentencia la parte vencida ha recuperado documentos decisivos que no pudo presentar en juicio por causa de fuerza mayor o por culpa de la otra parte.

- e) Cuando se ha estatuido en exceso de lo demandado.
- f) Cuando hay omisión de estatuir sobre lo demandado.
- g) Cuando en el dispositivo de la sentencia hay decisiones contradictorias; y,
- h) Cuando no se hubiere oído al Procurador General Tributario.

3) Plazo para Interponer el Recurso de Revisión.

De acuerdo con el artículo 170 del Código Tributario el plazo para la interposición del recurso de revisión es de quince días. Este plazo se computa a partir del momento en que la sentencia es notificada. No obstante, el artículo 170 establece que en los casos indicados en los literales a), b), c) y d) del artículo 168, es decir cuando la sentencia ha sido consecuencia de dolo o documentos falsos o aparecen documentos decisivos que no pudieron ser presentados en juicio, el plazo se contará "desde los hechos que pueden justificar el recurso, pero en ningún caso excederá de un año".

4) Tribunal Competente y Procedimiento.

Señala el artículo 169 del Código Tributario que "sólo el Tribunal Contencioso Tributario podrá conocer de la revisión de sus sentencias". Por su parte, el artículo 168 dispone que la revisión se "sujetará al mismo procedimiento anterior", refiriéndose al procedimiento establecido en los artículos 157 y siguientes del Código Tributario, procedimiento éste que ya fue analizado al tratar el tema del recurso contencioso tributario, al cual nos remitimos.

G) RECURSO DE CASACION.

1) Concepto.

La Suprema Corte de Justicia dominicana, actuando en funciones de Corte de Casación, ha dicho que "el recurso de casación es una vía única y extraordinaria que tiene por objeto especial declarar si el fallo que se impugna se ha dictado en consonancia con la ley, o si ésta fue infringida; y al confirmarlo o anularlo, regula la justicia, porque mantiene la uniformidad de la legislación y la jurisprudencia; que por consiguiente, la Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, jamás averigua si la sentencia está bien o mal fundada en cuanto al fondo, porque ésto equivaldría a un tercer grado de jurisdicción, y sólo se concreta a saber si los medios propuestos para obtener la casación pedida son legales o ilegales; de modo que su encargo se reduce únicamente a juzgar la sentencia atacada y si la casa, no la sustituye o reemplaza con otra nueva, sino que reenvía las partes ante la jurisdicción

ordinaria y competente, para que ésta resuelva respecto del hecho y del derecho conjuntamente" (Cas. 1 de sept. 1909, B.J.2, pág.5; 14 de feb. 1934, B.J.283, pág.10).

2) Plazo para Interponer el Recurso de Casación.

De acuerdo con el párrafo I del artículo 176 del Código Tributario, el recurso de casación deberá ser depositado en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia dentro de los dos meses de la notificación de la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Tributario.

3) Tribunal Competente y Procedimiento.

Señala el artículo 176 del Código Tributario que las sentencias del Tribunal Contencioso Tributario son susceptibles del recurso de casación y que para tales fines se seguirán las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial por la Ley No.3726, del 29 de diciembre de 1953. Este recurso se ejerce por ante la Suprema Corte de Justicia, tal y como indica el artículo 167 de dicho Código.

El recurso se interpone mediante un escrito o memorial firmado por un abogado y se deposita en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia. Este memorial debe indicar los datos del recurrente, la sentencia contra la cual se recurre y contener todos los medios o argumentos en que se fundamenta el recurso. Según dispone el párrafo IV del artículo 176 del Código Tributario, no es necesario que el recurrente haga acompañar el memorial de casación con la copia de la sentencia recurrida ni con los documentos justificativos del recurso, sino que basta con que el recurrente los enuncie en su escrito.

Una vez recibido el memorial de casación, el Secretario de la Suprema Corte de Justicia debe solicitarle sin demora al Secretario del Tribunal Contencioso Tributario que le envíe copia de la sentencia recurrida y el expediente del caso, dentro del cual se encuentran los documentos justificativos del recurso. Al recibir dichos documentos, el Secretario de la Suprema Corte de Justicia deberá incluirlos en el expediente, debiendo remitirle al Procurador General Tributario una copia del memorial del recurso, avisándole el día que ha sido fijado para la celebración de la audiencia. El día de la audiencia el Procurador General Tributario, actuando en representación del correspondiente órgano de la Administración Tributaria, presentará sus conclusiones sobre el caso.

Si la Suprema Corte de Justicia considera que el Tribunal Contencioso Tributario actuó correctamente al dictar su sentencia, entonces rechazará el recurso de casación. Por el contrario, si la Suprema Corte de Justicia considera que en el caso recurrido la ley fue violada, entonces procederá a anular o casar la sentencia impugnada, para lo cual reenviará el caso al Tribunal Contencioso Tributario para ser nuevamente conocido. Señala el párrafo III del artículo 176 del Código, que en caso de casación con envío, el Tribunal Contencioso

Tributario estará obligado, 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.

Al ser fallado el recurso de casación, el Secretario de la Suprema Corte de Justicia deberá devolver los documentos del caso al Secretario del Tribunal Contencioso Tributario, según consagra la parte in fine del párrafo IV del artículo 176 del Código.

Finalmente, el párrafo V del artículo 176 del Código Tributario establece que en el recurso de casación no habrá condenación en costas.

II.- LOS RECURSOS EN MATERIA DE TRIBUTOS DE ADUANAS Y TRIBUTOS MUNICIPALES.

A) RECURSO DE RECONSIDERACION.

1) En Materia de Aduanas.

De acuerdo con la Ley No.3489 del año de 1953, para el Régimen de las Aduanas, en materia de aduanas existen dos recursos de reconsideración: uno por ante el Colector de Aduanas y otro por ante el Director General de Aduanas.

Señala el artículo 114 de la Ley No.3489 de 1953, modificado por la Ley No.68 de 1982, 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 los trámites y proceder a su cancelación". En su párrafo único este artículo 114 agrega 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 No.3489, también modificado por la Ley No.68 de 1982, consagra 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 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". En caso contrario, es decir si la Colecturía de Aduanas no acepta las objeciones o reclamaciones presentadas por el importador o consignatario, ésta se lo notificará a dicho importador o consignatario devolviéndole el ejemplar de la planilla respectiva para que proceda al pago del monto reclamado, según dispone el artículo 116 de la misma Ley No.3489, modificado por la Ley No.68.

Una vez que el importador o consignatario ha recibido la planilla de manos del Colector de Aduanas que ha rechazado el primer recurso de reconsideración, éste puede incoar un segundo recurso de reconsideración por ante el Director General de Aduanas.

En efecto, en su único párrafo el artículo 116 de la Ley No.3489, modificado por la Ley No.68, se dispone que "si el importador o 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".

De acuerdo con el artículo 178 de la Ley No.3489, 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. Según el artículo 179 de dicha Ley, la reclamación, o segundo recurso de reconsideración, deberá hacerse por escrito motivado que se entregará 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.

2) En Materia de Tributos Municipales.

En ninguna de las leyes que tratan sobre los tributos municipales y sobre la organización interna de los ayuntamientos aparecen recursos administrativos en contra de las decisiones relativas al cobro de estos tributos. Ante la falta de una ley que de manera expresa consagre el recurso de reconsideración en esta materia, debe concluirse que en esta área no existe el recurso de reconsideración.

No obstante, entendemos que nada impide que un contribuyente que ha recibido una carta de cobro o un mandamiento de pago por parte de un municipio, le solicite a éste que reconsidere el caso y que luego de considerarlo procedente dicho municipio desista del cobro. Sin embargo, debe tenerse sumo cuidado, pues se trata de una simple solicitud de reconsideración del caso, no de un recurso de reconsideración propiamente dicho, y en consecuencia tal solicitud de reconsideración no suspende ni detiene el plazo legal que pueda existir para incoar el recurso procedente, que como se verá más adelante en este caso es el recurso contencioso administrativo por ante el Tribunal Contencioso Administrativo.

B) RECURSO JERARQUICO.

1) En Materia de Aduanas.

Establece el artículo 181 de la Ley No.3489 de 1953, para el régimen de las aduanas, 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 de esta Ley dispone 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.

2) En Materia de Tributos Municipales.

Tal y como indicamos anteriormente, en ninguna de las leyes que tratan sobre los tributos municipales y sobre la organización interna de los ayuntamientos aparecen recursos administrativos en contra de las decisiones relativas al cobro de estos tributos. Por lo tanto, ante la falta de una ley que de manera expresa consagre los recursos de reconsideración y jerárquico en esta materia, debe concluirse que en esta área no existen tales recursos.

C) RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

En relación a los tributos de aduanas y a los municipales el recurso contencioso administrativo se encuentra regido por la Ley No.1494 del 9 de agosto de 1947, que instituye la jurisdicción contencioso administrativo. Esta Ley originalmente regía para todos los tributos, fueran nacionales o municipales, externos o internos, etc. Sin embargo, los tributos internos nacionales fueron sacados del ámbito de aplicación de la Ley No.1494, para ser regulados por el Código Tributario, quedando sujetos a la aplicación de dicha Ley aquellos tributos que no sean internos ni nacionales, como serían los de aduanas y los municipales.

Expresa el artículo 1 de la Ley No.1494 que toda persona, natural o jurídica, investida de un interés legítimo, podrá interponer el recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior Administrativo, en los casos, plazos y formas que esta Ley establece: 1) Contra las sentencias de cualquier Tribunal Contencioso Administrativo de primera instancia o que en esencia tenga este carácter; 2) Contra los actos administrativos violatorios de la ley, los reglamentos y decretos que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que se trate de actos contra los cuales se haya agotado toda reclamación jerárquica dentro de la propia Administración o de los órganos administrativos autónomos;

b) Que emanen de la Administración o de los órganos administrativos autónomos, en el ejercicio de aquellas de sus facultades que estén regladas por las leyes, los reglamentos o los decretos;

c) Que vulneren un derecho de carácter administrativo, establecido con anterioridad a favor del recurrente por una ley, un reglamento, un decreto o un contrato administrativo;

d) Que constituyan un ejercicio excesivo, o desviado de su propósito legítimo, de facultades discrecionales conferidas por las leyes, los reglamentos o los decretos.

En consecuencia, el recurso contencioso administrativo procede en contra de las resoluciones del Secretario de Estado de Finanzas que haya conocido de un recurso jerárquico en materia de aduanas y también procede en contra de las resoluciones que sobre tributos municipales dicten los ayuntamientos.

Conviene señalar que la Ley No.540 del 23 de diciembre de 1964, modificó el artículo 8 de la Ley No.1494, para consignar la figura del solve et repete o pago previo, señalando 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". Según hemos expresado, entendemos que esta norma es inconstitucional por crear discriminación y obstaculizar el libre acceso a la justicia.

De conformidad con el párrafo I del artículo 9 de la Ley No.1494, modificado por la Ley No.3835 de 1954, el plazo para recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo es de quince (15) días a contar del día en que el recurrente haya recibido la sentencia del Tribunal Contencioso Administrativo de primera instancia, si se tratare de una apelación, o del día en que recibiere la participación del acto recurrido, por la autoridad de que haya emanado o del día de expiración de los plazos fijados en el artículo 2, que se refiere al recurso de retardación.

Debe indicarse, igualmente, que hasta esta fecha en nuestro país no existen ni han existido nunca los llamados Tribunales Contencioso Administrativos de primera instancia, razón por la cual el Tribunal Superior Administrativo actúa en única y última instancia.

En razón de que en gran medida el Código Tributario Dominicano constituye una copia íntegra de una gran parte de las leyes vigentes al momento de su promulgación, entre ellas la Ley No.1494 de 1947, sobre el Tribunal Superior Administrativo, es preciso indicar que una gran parte de las reglas y disposiciones que rigen el Tribunal Contencioso Tributario y el recurso contencioso tributario son las mismas o muy similares a las que regulan el Tribunal Contencioso Administrativo y el recurso contencioso administrativo, como se verá a continuación.

Al igual que el recurso contencioso tributario, el recurso contencioso administrativo implica una verdadera litis entre el Fisco y el recurrente, teniendo el juicio un carácter contradictorio. Aunque la Ley No.1494 no lo dice expresamente, entendemos que por su carácter y naturaleza el recurrente debe proveerse del ministerio de abogado, pues según dispone el artículo 17 de la Ley No.91, del 3 de febrero de 1983, que instituye el Colegio de Abogados

de la República Dominicana, el ministerio de abogados es obligatorio en todos los tribunales. En efecto, este artículo señala que "toda persona física o moral, asociación de cualquier tipo que sea, corporación o persona de derecho público interno de la naturaleza que fuere, para ostentar representación en justicia deberá hacerlo mediante constitución de abogado. En consecuencia, los magistrados jueces de las órdenes judicial y contencioso administrativo sólo admitirán como representantes de terceros a abogados debidamente identificados mediante el carnet expedido por el Colegio".

De acuerdo con los artículos 22 y siguientes de la Ley No.1494, el apoderamiento del Tribunal Superior Administrativo, para el conocimiento y decisión de todo caso, se hará por una instancia del recurrente dirigida al Presidente del Tribunal o por el recurrente o el Procurador General Administrativo cuando se trate de un recurso relativo a contratos administrativos. La instancia expondrá todas las circunstancias de hecho y de derecho que motiven el recurso, transcribirá todos los actos y documentos contra los cuales se recurra y terminará con las conclusiones del recurrente. Señala el artículo 51 de la Ley que "todo documento presentado al Tribunal Superior Administrativo por particulares deberá llevar adherido a cada página un sello de Rentas Internas del valor de RD\$0.10 cada uno. En caso de ganancia de causa, el particular tendrá derecho al reembolso de las sumas así empleadas".

Una vez recibida la instancia, el Presidente del Tribunal dictará un auto ordenando que sea comunicada al Procurador General Administrativo. Este Procurador, representando los intereses del Fisco, deberá solicitarle a la Administración Tributaria el envío del expediente del caso y de ser posible anexando una opinión al respecto, que lo pueda ayudar a preparar su defensa.

Dentro de los quince días subsiguientes a la comunicación de la instancia hecha al Procurador General Administrativo, éste deberá notificar su defensa al Presidente del Tribunal, quien a su vez la hará comunicar al recurrente. Dentro de los quince días subsiguientes a la comunicación de la defensa, el recurrente la devolverá al Presidente del Tribunal. Si el Procurador General Administrativo o el recurrente devuelven la comunicación y la defensa con nuevos alegatos, entonces el Presidente del Tribunal hará comunicar estos nuevos alegatos a la otra parte para que si lo considera oportuno proceda a ampliar su defensa, debiendo enviarle al Presidente del Tribunal esta ampliación dentro de los diez días de haber recibido la comunicación referida.

En materia de incompetencia la Ley No.1494 consagra un procedimiento distinto al Código Tributario. En efecto, señala el artículo 31 de la Ley No.1494 que cuando una de las partes alegue la incompetencia del Tribunal, y esta parte sea la demandada, éste deberá dictar sentencia sobreseyendo el caso y dentro de los tres días someterá la cuestión, por medio de una instancia, a la Suprema Corte de Justicia, la cual deberá decidir sobre la cuestión de la competencia o incompetencia, previo dictamen del Procurador General de la República, dentro de los quince días de recibir la instancia. El Secretario de la Suprema Corte de Justicia

comunicará la sentencia, dentro de los tres días, al Presidente del Tribunal Superior Administrativo, para los fines de lugar.

Si la sentencia de la Suprema Corte de Justicia reconoce la competencia del Tribunal Superior Administrativo, dicho Tribunal continuará con el procedimiento, no computándose en los plazos el tiempo durante el cual el caso permaneció sobreseído y sin ser devuelto al Tribunal Superior Administrativo. La razón de que esta disposición hable acerca del tiempo transcurrido es porque más adelante, en el artículo 41 de la Ley, se consagra que el Tribunal Superior Administrativo deberá dictar sentencia definitiva en un plazo no mayor de sesenta días contados a partir de su apoderamiento, salvo los casos que menciona el propio artículo.

Si por el contrario, señala el artículo 33 de la Ley que si la Suprema Corte de Justicia declara la incompetencia del Tribunal Superior Administrativo para conocer del caso de que ha sido apoderado, fundándose en cuestiones que versen sobre inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos, decretos, resoluciones o actos, o en cuestiones de índole civil, comercial y penal y todas aquellas en que la administración o un órgano administrativo autónomo obre como persona jurídica de derecho privado, entonces los tribunales del orden judicial serán los competentes para conocer los casos de que se trate, entre las partes interesadas y así se hará contar en la sentencia de la Suprema Corte de Justicia.

Por su parte el artículo 36 de esta Ley, ratificando el carácter de autoridad de cosa juzgada que poseen las decisiones de los organismos jurisdiccionales, consagra que las sentencias de los tribunales del orden judicial tendrán autoridad de cosa juzgada entre las partes ante el Tribunal Superior Administrativo, lo cual implica que tanto las partes involucradas como el propio Tribunal deberán atenerse y aceptar como indiscutible aquellas cuestiones que ante cualquier otro tribunal judicial hayan adquirido la autoridad de la cosa juzgada. Sin embargo, a diferencia del Código Tributario, esta disposición no agregó la confusa expresión de "a excepción de la materia tributaria propiamente dicha".

Una vez que las partes hayan puntualizado sus conclusiones y expuestos sus medios de defensa, el asunto controvertido se reputará en estado y bajo la jurisdicción del Tribunal. El Presidente hará que el Secretario del Tribunal ponga el expediente completo a disposición de todos los jueces que componen el Tribunal, a los fines de su estudio, para luego los jueces reunirse en cámara de deliberación y con el debido quorum redactar la sentencia o comisionar a uno de los jueces para que la haga. De acuerdo con el artículo 13 de la Ley No.1494 el Tribunal Superior Administrativo no podrá reunirse, deliberar y fallar válidamente sin la concurrencia de tres jueces por lo menos, entre los cuales deberá figurar el Presidente o el Vicepresidente.

Las mismas causas de inhibición y recusación que existe para los jueces del orden judicial, también existen para los jueces de este Tribunal. En estos casos, el asunto es conocido y

decidido por el propio Tribunal Superior Administrativo, según dispone el artículo 50 de esta Ley.

Consagra el artículo 48 que en aquellos casos de intervención de terceros por ante el Tribunal Superior Administrativo o de incidentes o en cualquier otro caso que no haya sido regulado por esta Ley, el Tribunal Superior Administrativo podrá dictar reglas especiales de procedimiento, las cuales regirán exclusivamente para el caso de que se trate, debiendo el Tribunal comunicar estas reglas y procedimientos a las partes interesadas.

De conformidad con el artículo 41 de esta Ley, el Tribunal Superior Administrativo deberá dictar sentencia definitiva en un plazo no mayor de sesenta días contados a partir de su apoderamiento, salvo los asuntos considerados nuevos o de especial importancia por el Presidente del Tribunal o cuando se hayan dictado sentencias disponiendo medidas de instrucción, casos en los cuales el plazo será de noventa días, todo teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 32 de esta Ley, para los casos de sobreseimiento.

La sentencia podrá decidir el fondo del asunto o disponer las medidas de instrucción que hayan pedido las partes. En este último caso, el Tribunal celebrará las audiencias que fueren necesarias, siempre con la asistencia o representación de las partes para mantener el respeto a las garantías del debido proceso, hasta dictar sentencia definitiva sobre el fondo del asunto en litigio.

Según el artículo 29 de la Ley No.1494, para dictar sus sentencias el Tribunal Superior Administrativo debe fundamentarse en los preceptos de carácter administrativo que rijan el caso controvertido y en los principios que de ellos se deriven. En caso de falta o insuficiencia de estos preceptos y principios administrativos, el Tribunal podrá fundamentar sus sentencias o completarlas con preceptos adecuados de la legislación civil.

Las sentencias deberán ser redactadas en la misma forma que las sentencias de los demás tribunales del orden judicial y deberán ser suscritas por todos los jueces, sin hacer mención de las discrepancias que pudieron haber surgido al adoptarse las decisiones. Una vez firmada la sentencia, el Presidente fijará por auto la audiencia pública en que la misma será leída, debiendo este auto ser notificado a todas las partes involucradas.

De acuerdo con los artículos 42 y siguientes de la Ley No.1494 toda sentencia del Tribunal Superior Administrativo deberá ser notificada por el Secretario del Tribunal, dentro de los cinco días de su pronunciamiento, al Procurador General Administrativo y a la otra parte o partes. Dentro de los cinco días posteriores al recibo de la notificación de dicha sentencia, el Procurador General Administrativo deberá comunicar la referida sentencia a la entidad administrativa u órgano de la Administración Tributaria cuya representación hubiere tenido en el caso de que se trata.

Establece el artículo 44 de la Ley que el Tribunal Superior Administrativo es el único tribunal competente para resolver sobre las dificultades de ejecución de sus sentencias, agregando en el artículo 45 que el Tribunal podrá dictar medidas administrativas en ejecución de sus propias sentencias.

Asimismo, este artículo 44 dispone que el Tribunal Superior Administrativo no sólo tendrá capacidad para dirimir el conflicto que se presente, sino también para condenar, inclusive al Fisco, al pago de indemnizaciones. En efecto, este artículo consagra que este Tribunal tendrá capacidad para fijar, en las mismas sentencias que intervengan o en sentencias subsiguientes que solicite la parte interesada, las indemnizaciones que deberán recibir las partes gananciosas, ya sea por efecto del fallo principal o en aquellos casos en que la parte perdedora incumpla con la decisión adoptada por el Tribunal, a partir de su notificación al Procurador General Administrativo.

Pero no obstante lo anterior, al igual que ocurre con las decisiones del Tribunal Contencioso Tributario, y como una forma de burlar las decisiones de los tribunales ante la inercia y atropello que muchas veces surgen del ejercicio abusivo del poder público, el artículo 45 de esta Ley No.1494 establece que "en ningún caso, sin embargo, las entidades públicas podrán ser objeto de embargos, secuestros o compensaciones forzosas". Esta situación, como es lógica, limita la aplicación del derecho y la justicia, pues si bien es cierto que pueden existir algunos fundamentos para no permitir el embargo y secuestro de los bienes de las entidades públicas, no existe razón que impida la compensación forzosa, sobre todo en aquellos casos en que tanto el Fisco como el contribuyente resultan ser deudores recíprocos.

Finalmente, el artículo 60 de esta Ley, modificado por la Ley No.3835 de 1954, dispone que en contra de las sentencias de la Cámara de Cuentas, en funciones de Tribunal Superior Administrativo, podrá interponerse el recurso de casación por ante la Suprema Corte de Justicia, debiendo seguirse para tales fines con las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial.

D) RECURSO DE RETARDACION.

Como se dijo anteriormente, podría suceder que el contribuyente haya elevado un recurso administrativo y teniendo interés en que su caso se conozca con rapidez, el organismo encargado de decidirlo no muestre interés en fallarlo.

Así, por ejemplo, podría suceder el siguiente caso: Un contribuyente importa equis mercancías. Como es sabido, de acuerdo con nuestro régimen jurídico que rige las aduanas hasta que ese importador no pague los impuestos de importación de tales mercancías, las mismas permanecen bajo la guarda de las aduanas, no pudiendo el importador retirarlas. En razón de que dicho importador no está de acuerdo con los impuestos que aduanas quiere

cobrarle, éste se ve precisado a elevar un recurso jerárquico por ante la Secretaría de Estado de Finanzas. Como es lógico, y para evitar que las mercancías se vayan a dañar con el tiempo, además del costo financiero que implica no poder utilizar dichas mercancías, el importador tiene sumo interés en que su caso se conozca con prontitud. Sin embargo, y no obstante la urgencia del importador, podría acontecer que la Secretaría de Estado de Finanzas, que como superior de la Administración Tributaria es parte interesada, simplemente no decida sobre el recurso que se le ha presentado o se tarde más tiempo del prudente.

Para casos como el anterior la ley establece el Recurso de Retardación, que le permite al contribuyente que se ve lesionado en sus intereses por una actitud incomprensible de tardanza por parte de la Administración, de recurrir por ante un organismo superior para que éste se avoque en el conocimiento del caso y lo decida.

Por tanto, el recurso de retardación tiene como finalidad instituir una vía legal para acudir al Tribunal Contencioso Administrativo en aquellos casos en que por demoras o tardanzas injustificadas la administración no dictare resolución definitiva dentro de un plazo razonable.

Consagra el artículo 2 de la Ley No.1494 de 1947, que crea la jurisdicción de lo contencioso administrativo, 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".

1) Casos en que Procede el Recurso de Retardación:

a) Apoderamiento de la Administración o de Algún Organo Administrativo Autónomo:

A diferencia de lo que ocurre con el Código Tributario, en el cual se establece que el órgano apoderado que incurre en demoras o tardandas debe ser la Secretaría de Estado de Finanzas o algún Organo Administrativo Autónomo Competente en Ultima Instancia, el artículo 2 de la Ley No.1494 señala que el recurso de retardación sólo procede en aquellos casos en que quien se encuentra apoderado del asunto sea la administración o algún órgano administrativo autónomo.

a.1) La Administración:

A nuestro entender para la Ley No.1494 de 1947 el término administración implica tanto los órganos recaudadores como la Secretaría de Estado de Finanzas, pues ambos organismos pertenecen a la Administración Pública. Por tanto, consideramos que el recurso de

retardación procede cuando el organismo que incurra en demoras o tardanzas excesivas sea la Dirección General de Aduanas, apoderada de un recurso de reconsideración, o la Secretaría de Estado de Finanzas, apoderada de un recurso jerárquico.

a.2) Organo Administrativo Autónomo:

Podría pensarse que en estos casos la Ley No.1494 se refiere a los ayuntamientos, que son órganos administrativos autónomos y que actúan como órganos recaudadores de impuestos. Sin embargo, las leyes municipales no contemplan los recursos de reconsideración ni jerárquico y por ende éstos no pueden incurrir en demoras en dictar una resolución. No sabemos, pues, a qué se refiere la ley.

b) Resolución Definitiva:

El recurso de retardación sólo procede cuando la administración, sea la Dirección General de Aduanas o la Secretaría de Estado de Finanzas, no dictare resolución definitiva sobre el asunto de que ha sido apoderada. Al hablarse de "resolución" se confirma la teoría de que se trata del apoderamiento de un recurso y no de cualquier trámite o asunto.

c) Término de Dos Meses:

Según se explicó, el recurso de retardación procede por tardanza o demora en resolver. Para el Código Tributario existe tardanza o demora después de transcurrir seis meses sin que la Secretaría de Estado de Finanzas adopte una resolución definitiva acerca del recurso jerárquico de que ha sido apoderada. Sin embargo, para la Ley No.1494 existe tardanza o demora excesiva después de transcurrir dos meses sin que la Dirección General de Aduanas o la Secretaría de Estado de Finanzas hayan adoptado una resolución definitiva sobre el recurso de que han sido apoderadas, siempre y cuando el trámite se haya agotado o cuando pendiente éste, se paralice por igual término de dos meses sin culpa del recurrente. Nótese que este texto del artículo 2 de la Ley No.1494 también utiliza el vocablo "recurrente", lo cual confirma la teoría de que se trata de tardanza o demora en decidir sobre un recurso y no sobre cualquier gestión o trámite.

2) Obligación de Pago Previo o Solve et Repete:

Independientemente del hecho de que consideramos inconstitucional el solve et repet o pago previo, por obstaculizar el libre acceso a la justicia, desde el punto de vista legal no queda claro si para elevar un recurso de retardación en base a la Ley No.1494 es o no imprescindible cumplir con la figura del solve et repet o pago previo.

En efecto, dispone el artículo 8 de la Ley No.1494, modificado por la Ley No.540 de 1964, 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".

Como puede observarse, este artículo 8 expresa claramente que "no se podrá recurrir... contra las decisiones", lo cual implica que una decisión o resolución ya ha sido adoptada. Sin embargo, en el caso del recurso de retardación el contribuyente recurre precisamente porque la administración no ha adoptado la decisión que se le ha requerido.

E) RECURSO DE AMPARO TRIBUTARIO.

1) Aspectos Generales.

Tal y como se indicó antes, la Constitución dominicana consagra los derechos esenciales del ser humano, los cuales no pueden ser vulnerados por las actuaciones de los funcionarios públicos ni por los particulares. Ante cualquier violación de sus derechos, el particular afectado tiene a su disposición los tribunales judiciales y administrativos, a los cuales puede siempre acudir libremente en procura de la suspensión inmediata de un proceso ilegal llevado en su contra o en procura del inmediato restablecimiento de un derecho vulnerado.

En vista de que este tema fue tratado en el capítulo referente al recurso de amparo en materia de tributos internos nacionales, nos remitimos al mismo para mayor amplitud.

2) El Recurso de Amparo en Materia Aduanera y de Tributos Municipales.

Ni la Ley General de Aduanas ni las leyes que contemplan tributos municipales ni ninguna otra legislación regula el recurso de amparo en materia de aduanas y de tributos municipales. Por lo tanto, al no existir ninguna disposición legal que de manera específica contemple el procedimiento y la competencia del tribunal que debe de conocer de un recurso de amparo en estas áreas, habría entonces que inmiscuirse en la teoría general para afirmar que en aquellos casos en que la ley no haya establecido un procedimiento y un tribunal competente para conocer de un recurso de amparo, entonces deberá seguirse el procedimiento general y normal establecido para los casos de naturaleza similar, por ante el tribunal competente para conocer de la naturaleza del asunto.

De acuerdo con la Ley No.1494 de 1947, el tribunal competente para conocer de los recursos contenciosos en contra de los tributos municipales y de aduanas, es el Tribunal Contencioso Administrativo, mediante el procedimiento consignado en esta Ley.

a) Casos en que Procede el Recurso.

a.1) Aduanas o Ayuntamiento. El recurso de amparo procede cuando el organismo involucrado en la demora excesiva sea la Dirección General de Aduanas o cualquier Ayuntamiento del país y éstos incurran en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia y ellas pudieren causar un perjuicio a los interesados.

a.2) Demoras Excesivas.

Ni en nuestra legislación tributaria ni administrativa aparece alguna disposición legal que diga expresamente qué período de tiempo debe entenderse por demora excesiva.

Anteriormente, al tratarse el tema del recurso de amparo ante el Código Tributario, se afirmó toda petición, trámite o diligencia que realice el contribuyente lleva un tiempo normal de cumplimiento y se supone que dentro de ese tiempo normal es que la Administración debe cumplir. Pero no toda petición, trámite o diligencia se puede cumplir en igual tiempo, sino que hay algunas peticiones, trámites o diligencias cuyo cumplimiento implica más tiempo que otras.

En caso de que la ley indique el plazo o término dentro del cual la petición, trámite o diligencia debe cumplirse, entonces se supone que la Administración Tributaria debe dar cumplimiento a esa petición, trámite o diligencia dentro del período de tiempo establecido por la ley. Si la Administración no cumple dentro del período señalado, procede el recurso de amparo.

No obstante, podría suceder, como ocurre en la mayoría de los casos, que la ley no indique expresamente el plazo dentro del cual la petición, trámite o diligencia debe cumplirse. En estos casos, se entiende que el cumplimiento debe materializarse dentro de un período de tiempo normal o razonable. Ahora bien, ¿qué debe entenderse por tiempo normal o razonable? Del concepto que se tenga del vocablo normal o razonable dependerá entonces determinar si existe o no demora excesiva y en tal sentido la procedencia o no del recurso de amparo. Se trata pues, como ya antes habíamos indicado, de un concepto jurídico indeterminado y ante una situación de hecho que debe ser apreciada por el juez en cada caso concreto.

Al igual que ocurre para los tributos internos nacionales, se considera que para que el contribuyente tenga derecho al recurso de amparo la demora excesiva debe ser imputable al Fisco, es decir causada u originada por actuaciones u omisiones de la propia Administración Tributaria, sin que el contribuyente haya realizado actuaciones tendentes a obstaculizar a la Administración en el cumplimiento de sus funciones.

En efecto, podría suceder, incluso, que por alguna razón el contribuyente tenga interés en que el asunto salga del ámbito de su competencia normal, en este caso la Administración Tributaria, para que sea conocido por el tribunal ante el cual se incoa un recurso de amparo, lo cual sería improcedente si no existen verdaderas razones para el recurso de amparo. Recordemos que ha sido juzgado que "la expresión demora excesiva que la norma contiene debe entenderse referida a una demora injustificada o arbitraria, pero no a la resultante de trámites exigidos por el debido esclarecimiento de los presupuestos de hecho cuyo contralor incumbe, de modo específico, al organismo recaudador. Porque lo contrario importaría tanto como afirmar que el amparo de la Ley 11.683, constituye un medio idóneo para interferir en el normal y legítimo ejercicio de las facultades propias del órgano de que se trate y que muchas veces atañen --como en el caso de autos-- al desempeño de verdaderas funciones de policía administrativa, cuyo normal ejercicio no puede entorpecerse por la interposición del amparo" (T.F.N., "Radio Once", C-48, del 14/2/69; Industrias Químicas Argentinas "Duperial" S.A.", C-244, del 25/8/69; "Fire", C-952, del 8/6/71, citadas por Catalina García Vizcaíno, El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal, pág.467).

También ha sido juzgado que si bien el recurso de amparo procede en caso de demora excesiva por parte de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo del organismo fiscal, "tanto más procede en el supuesto en que haya mediado una negativa arbitraria de ese organismo, teniendo en cuenta que en el ordenamiento jurídico no se encuentra instituido, en ese caso, otro procedimiento o remedio para prestar protección realmente indispensable y urgente" (T.F.N., Astoul, Enrique Alejandro, B-6, del 27/2/79, citada por Catalina García Vizcaíno, El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal, pág.472).

a.3) Peticiones, Trámites o Diligencias.

De la teoría general del derecho de amparo se extrae que para que el recurrente tenga derecho a incoar un recurso de amparo se requiere, en este caso específico, que la Dirección General de Aduanas o el Ayuntamiento respectivo incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia.

Por ejemplo, la Dirección General de Aduanas puede incurrir en demoras excesivas en resolver sobre peticiones, cuando no responde una solicitud de reembolso del pago indebido o en exceso o en una solicitud de entrega de mercancías. Por su parte, podría incurrir en demoras excesivas en realizar trámites o diligencias, por ejemplo, cuando se tarda más tiempo de lo normal en realizar un aforo o verificación de las mercancías (salvo el caso de que se trate de un aforo complejo) o cuando se trade en exceso en cumplir con los procedimientos establecidos.

a.4) Perjuicio a los Interesados.

Para la procedencia del recurso de amparo no basta con que la Dirección General de Aduanas o el Ayuntamiento incurra en demoras excesivas en resolver, sino que es necesario, además, que tales demoras puedan causar un perjuicio a los interesados. Corresponde a los interesados probar la existencia de un perjuicio a sus intereses, ya sea real o potencial.

a.5) Que No Existan Otros Recursos o Vías Legales Disponibles.

Según se explicó, el recurso de amparo es de carácter excepcional, de donde se desprende que sólo puede admitirse en aquellos casos en que la ley no dispone de otros recursos o medios que puedan ser utilizados por el interesado en defensa de sus intereses. Por lo tanto, este recurso no puede coexistir con recursos paralelos u otros medios legales disponibles. La existencia de otro recurso o vía legal disponible impide inmediatamente el recurso de amparo, teniendo el interesado que ejercer los otros recursos o medios legales disponibles. No obstante, se considera que el recurso de amparo también procede en aquellos casos en que existiendo otro recurso disponible, es decir otra vía legal, la misma no es lo suficientemente idónea como para garantizar los derechos del interesado y brindarle protección a sus derechos esenciales.

Sobre este particular, ha sido juzgado que "no importa vía idónea cuando lo que se pretende es la revocación de un acto administrativo considerado erróneo, ilegal o arbitrario, habida cuenta de que para esos supuestos la ley prevé otros remedios legales apropiados (T.F.N., Pessina, Juan, B-1424, del 14/9/72)." (Citada por Catalina García Vizcaíno, El Procedimiento Ante el Tribunal Fiscal de la Nación, pág.474).

b) Diferencia entre Recurso de Retardación y Recurso de Amparo.

Tal y como se explicó anteriormente la diferencia entre uno y otro recurso estriba en que mientras el recurso de retardación se establece para aquellos casos en que la Dirección General de Aduanas o la Secretaría de Estado de Finanzas incurran en demoras o tardanzas excesivas (más de dos meses) en adoptar una resolución definitiva sobre el recurso de que ha sido apoderada (ya sea reconsideración o jerárquico), el recurso de amparo, por su parte, se establece para aquellos casos en que la Dirección General de Aduanas o los Ayuntamientos incurran en tardanzas o demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar trámites o diligencias.

c) Procedimiento para Interponer el Recurso.

La Ley No.1494 del año de 1947 no estableció disposiciones expresas sobre el recurso de amparo y por ende en ella no se consigna un procedimiento específico sobre el mismo.

Ante el silencio de la Ley, entendemos que debe utilizarse la analogía y seguirse el procedimiento similar contemplado en el Código Tributario, en cuyo artículo 188 se dispone que la persona afectada interpondrá este recurso mediante instancia en que especificará las gestiones realizadas y el perjuicio que le pudiere ocasionar la demora. Presentará además copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite.

En el caso planteado el recurso se interpone ante el Tribunal Contencioso Administrativo mediante una simple instancia. Esta instancia debe ser suscrita por un abogado, ya que el artículo 180 del Código Tributario consagra que "en todos los casos los particulares tendrán que estar representados por abogados en los procedimientos ante el Tribunal Contencioso Tributario". En esta instancia se detallarán los datos del interesado, se especificarán todas las gestiones que hasta la fecha han sido realizadas en el organismo administrativo contra el cual se recurre, se explicará en qué consiste la demora excesiva y el perjuicio real o potencial que el recurrente puede experimentar por la demora.

Anexo a la instancia mediante la cual se interpone el recurso de amparo, el interesado deberá dar copia de todos aquellos escritos mediante los cuales le solicitó a la Aduana o al Ayuntamiento agilizar las gestiones o trámites. No obstante, tal y como indicamos anteriormente, entendemos que no es obligatorio que el interesado le haya presentado escritos a la Aduana o al Ayuntamiento urgiéndola a terminar con la demora y cumplir con sus deberes. No obstante, en caso de que el interesado haya hecho estos escritos, deberá anexar copia de los mismos a su instancia de recurso de amparo.

Entendemos que, al igual que ocurre en el recurso de amparo contemplado en el Código Tributario, para el recurso de amparo en materia de tributos de Aduanas y Municipales por ante el Tribunal Contencioso Administrativo, no es condición legal que antes de elevar este recurso se proceda al pago de los impuestos, recargos, sanciones e intereses que puedan serles requeridos al interesado, ya que en primer lugar se trata de un recurso en contra de la inercia, negligencia, tardanza o abuso de la Administración Tributaria, por lo cual sería absurdo obstaculizarle al interesado el libre acceso a la justicia; y, en segundo lugar, al tratarse de demora del Fisco en cumplir con solicitudes, peticiones y gestiones, normalmente no existen impuestos a pagar.

d) Facultades del Tribunal.

Una vez que el Tribunal Contencioso Administrativo ha sido apoderado de un recurso de amparo, éste debe analizar la admisibilidad o no del mismo, es decir si de acuerdo con la ley el recurso de amparo es o no procedente. En caso de que el tribunal entienda que el recurso no procede, deberá declararlo inadmisibile; por el contrario, si entiende que el recurso procede, entonces debe conocerlo y decidirlo.

Dispone el artículo 189 del Código Tributario que si el recurso de amparo fuere procedente, el Tribunal le requerirá al órgano correspondiente de la Administración Tributaria, en este caso Aduana o el Ayuntamiento, que le informe sobre la causa de la demora en realizar el trámite o gestión, al tiempo en que le fijará un término breve y perentorio para dar respuesta a ese informe.

Según explicamos antes, la razón de pedir este informe es que el recurso de amparo implica un procedimiento litigioso en el cual la Administración Tributaria debe ser oída, en cumplimiento de las garantías del debido proceso. Sobre este particular Catalina García Vizcaíno afirma que "el principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio implica la obligatoriedad de la intervención del ente autor del hecho contra el cual se reclama; por ende, consideramos que, en todos los casos, debe requerirse el informe" (El Procedimiento Ante el Tribunal Fiscal de la Nación, pág.477).

Dispone el artículo 189 del Código Tributario que contestado el requerimiento de presentación del informe o vencido el plazo en que la Administración Tributaria deba rendirlo, el Tribunal procederá a dictar la resolución que corresponda, en amparo del derecho lesionado. En esta resolución se fijará un término a la Administración Tributaria para que resuelva sobre la petición o realice el trámite o diligencia solicitados.

Surge entonces la siguiente interrogante: ¿En qué consiste o puede consistir la resolución que sobre el recurso de amparo adopte el Tribunal Contencioso? De acuerdo con la parte in fine del artículo 189 del Código Tributario, parece ser que la primera medida que debe adoptar el Tribunal es, mediante resolución, fijarle un plazo o término a la Administración Tributaria para que ésta resuelva sobre la petición que le ha hecho el recurrente o para que realice el trámite o diligencia que se le ha solicitado. Es decir, que el Tribunal Contencioso, mediante resolución que dicte al efecto, emplazará a la Administración Tributaria que ha incurrido en demora, para que dentro de un plazo prudente, el cual deberá consignarse expresamente en dicha resolución, resuelva sobre la petición que se le ha hecho o sobre la gestión o trámite solicitado.

De acuerdo a lo anterior parece ser que, en principio, el Tribunal Contencioso no debe avocarse a conocer el fondo del asunto, sino simplemente limitarse a ordenar que se cumplan o agilicen los trámites y peticiones que ha solicitado el recurrente.

Sobre este particular el Tribunal Fiscal de la Nación de Argentina ha juzgado que el recurso de amparo "constituye un remedio excepcional, sin implicar un régimen contencioso de contradicción en donde se ventilen cuestiones relativas al derecho de fondo controvertido en los expedientes de que se trate, en razón de que para decidir tales cuestiones de más compleja índole, hay previstos otros tipos de recursos con sus instancias respectivas" (T.F.N., Kirk, Lucía, D-1847, del 31/5/73 y T.F.N. Pariente, Alfredo, C-1537, del 30/3/73). Asimismo, ha sido juzgado que "es improcedente en el caso de que, so pretexto de amparo,

se solicite la avocación del T.F.N., habida cuenta de la recusación planteada contra los juzgadores del ente recaudador" (T.F.N., Loussinian, Eduardo, 14/88, del 20/10/76. Citadas por Catalina García Vizcaíno, El Procedimiento Ante el Tribunal Fiscal de la Nación, pág.474).

En este sentido, debe afirmarse que si bien es cierto que se trata de un asunto contencioso, no menos cierto es que se trata de un proceso sumario en el cual a penas se discuten ciertos procedimientos y donde no se ventila el fondo del asunto. Por lo tanto, el recurso de amparo no procede cuando el tribunal apoderado, para adoptar una decisión, deba conocer y decidir sobre el fondo del litigio.

Sin embargo, qué sucedería si luego de fijársele un plazo a la Aduana o al Ayuntamiento, éstos no resuelven dentro del plazo o término que le ha dado el Tribunal? Aunque de manera expresa el artículo 189 del Código Tributario no dice lo que deberá hacerse en este caso, resulta importante observar que el mismo establece textualmente que "contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo, el Tribunal dictará la resolución que corresponda, en amparo del derecho lesionado". A nuestro entender el vocablo "corresponda" implica un poder discrecional muy amplio que le es otorgado por la ley al Tribunal, con la finalidad de que éste adopte todas las medidas que entienda pertinentes para garantizar los derechos del recurrente y el cabal cumplimiento de la resolución que dicte dicho Tribunal, aún por encima de la negligencia, inercia, desobediencia o desacato en que incurra o pueda incurrir la Administración Tributaria respecto de la referida resolución.

Por consiguiente, entendemos que el Tribunal Contencioso Administrativo apoderado de un recurso de amparo que es declarado admisible, tiene las siguientes atribuciones:

1) En la misma resolución en que el Tribunal le fija a la Aduana o al Ayuntamiento un plazo o término para que resuelva sobre la petición o realice el trámite o diligencia solicitado, puede éste advertir a la Aduana o al Ayuntamiento que en caso de no resolver o cumplir dentro del término fijado en la resolución, el Tribunal procederá a adoptar las medidas que entienda pertinentes, resolviendo él mismo acerca de la petición o solicitud, o procediendo a ordenar que la Aduana o el Ayuntamiento realice inmediatamente la gestión o trámite en demora, o simplemente liberando al interesado del cumplimiento de los trámites y gestiones a que debió someterse, con o sin la prestación de fianza o garantía.

2) En caso de que mediante una primera resolución el Tribunal le haya fijado a la Aduana o al Ayuntamiento un plazo o término para que resuelva sobre la petición o realice el trámite o diligencia solicitado, y ésta no haya resuelto dentro del término fijado, el Tribunal podrá, a solicitud del interesado, emitir una segunda resolución complementaria de la primera, resolviendo él mismo acerca de la petición o solicitud, o simplemente liberando al interesado del cumplimiento de los trámites y gestiones a que debió someterse, con o sin la prestación de fianza o garantía.

F) RECURSO DE REVISION.

Establece el artículo 37 de la Ley No.1494 de 1947, que las sentencias de la Cámara de Cuentas, en funciones de Tribunal Superior Administrativo, después de dictadas y notificadas, serán obligatorias para las partes en controversia y sólo serán susceptibles del recurso de revisión en los casos especificados en el artículo 38 de la ley o del recurso de casación que se establece en el artículo 60 de la misma.

Tal y como se dijo antes, el recurso de revisión es una vía de recurso extraordinaria por medio de la cual una persona que ha sido parte en un proceso judicial le pide al tribunal que retracte o modifique su propia sentencia, bajo el argumento de que el tribunal ha estatuido en base a error, dolo o falsedad.

Señala el artículo 39 de la Ley No.1494 que "sólo el Tribunal Superior Administrativo podrá conocer de la revisión de sus sentencias". Por su parte, el artículo 38 de dicha Ley señala los casos en que limitativamente procede este recurso, los cuales son los siguientes:

- a) Cuando la sentencia es consecuencia del dolo de una de las partes contra la otra;
- b) Cuando se ha juzgado a base de documentos declarados falsos después de la sentencia;
- c) Cuando se ha juzgado a base de documentos falsos antes de la sentencia, siempre que el recurrente pruebe que sólo ha tenido conocimiento de la falsedad después de pronunciada aquella;
- d) Cuando después de la sentencia la parte vencida ha recuperado documentos decisivos que no pudo presentar en juicio por causa de fuerza mayor o por culpa de la otra parte;
- e) Cuando se ha estatuido en exceso de lo demandado;
- f) Cuando hay omisión de estatuir sobre lo demandado; y,
- g) Cuando en el dispositivo de la sentencia hay decisiones contradictorias.

De acuerdo con el artículo 38 de la Ley No.1494, el plazo para la interposición del recurso de revisión es de quince días. Este plazo se computa a partir del momento en que la sentencia es notificada. No obstante, el artículo 38 establece que en los casos indicados en los literales a), b), c) y d) del artículo 38 de dicha Ley, es decir cuando la sentencia ha sido consecuencia de dolo o documentos falsos o aparecen documentos decisivos que no pudieron ser

presentados en juicio, el plazo se contará "desde los hechos que pueden justificar el recurso, pero en ningún caso excederá de un año", agregando en su único párrafo que "para los terceros, el plazo comenzará a partir de la publicación de la sentencia".

Dispone el artículo 38 que la revisión se sujetará al mismo procedimiento anterior, refiriéndose al procedimiento consignado en los artículos 22 y siguientes de la Ley No.1494. En razón de que este procedimiento fue analizado al tratarse el tema del recurso contencioso administrativo, simplemente nos remitimos al mismo.

G) RECURSO DE CASACION.

En materia de tributos de aduanas y municipales la ley ha dispuesto el recurso de casación contra las decisiones del Tribunal Superior Administrativo. En este caso, las disposiciones son similares a las contenidas en el Código Tributario, pues este último copió las normas de dicha Ley.

Anteriormente existía el concepto de que sólo las sentencias judiciales podían ser recurridas en casación, sin tomarse en cuenta que las sentencias del Tribunal Superior Administrativo, aunque tenían un carácter de sentencias de naturaleza administrativa también eran sentencias provenientes de un órgano del Poder Judicial. Fue esta la razón por la cual la Ley No.3835, de fecha 26 de mayo de 1954, le introdujo varios artículos a la Ley No.1494, con la finalidad de instituir el recurso de casación contra las sentencias del Tribunal Superior Administrativo.

De acuerdo con el párrafo I del artículo 60 de la Ley No.1494, introducido por la Ley No.3835, el recurso de casación deberá ser depositado en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia dentro de los dos meses de la notificación de la sentencia dictada por el Tribunal Superior Administrativo.

Señala el artículo 60 de dicha Ley No.1494 que las sentencias de la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo serán susceptibles del recurso de casación y que para tales fines se seguirán las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial por la Ley No.3726, del 29 de diciembre de 1953. Este recurso se ejerce por ante la Suprema Corte de Justicia.

El recurso se interpone mediante un escrito o memorial firmado por un abogado y se deposita en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia. Este memorial debe indicar los datos del recurrente, la sentencia contra la cual se recurre y contener todos los medios o argumentos en que se fundamenta el recurso. Según dispone el párrafo IV del artículo 60 de la Ley, no es necesario que el recurrente haga acompañar el memorial de casación con la copia de la sentencia recurrida ni con los documentos justificativos del recurso, sino que basta con que el recurrente los enuncie en su escrito.

Una vez recibido el memorial de casación, el Secretario de la Suprema Corte de Justicia debe solicitarle sin demora al Secretario de la Cámara de Cuentas que le envíe copia de la sentencia recurrida y el expediente del caso, dentro del cual se encuentran los documentos justificativos del recurso. Al recibir dichos documentos, el Secretario de la Suprema Corte de Justicia deberá incluirlos en el expediente, debiendo remitirle al Procurador General Administrativo una copia del memorial del recurso, avisándole el día que ha sido fijado para la celebración de la audiencia. El día de la audiencia el Procurador General Administrativo, actuando en representación del correspondiente órgano administrativo, ya sea de la Dirección General de Aduanas o del Ayuntamiento, presentará sus conclusiones sobre el caso.

Si la Suprema Corte de Justicia considera que la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo actuó correctamente al dictar su sentencia, entonces rechazará el recurso de casación. Por el contrario, si la Suprema Corte de Justicia considera que en el caso recurrido la ley fue violada, entonces procederá a anular o casar la sentencia impugnada, para lo cual reenviará el caso a la Cámara de Cuentas para ser nuevamente conocido. Señala el párrafo III del artículo 60 de la Ley No.1494, agregado por la Ley No.3835, que en caso de casación con envío, la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo estará obligado, 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.

Al ser fallado el recurso de casación, el Secretario de la Suprema Corte de Justicia deberá devolver los documentos del caso al Secretario de la Cámara de Cuentas, según consagra la parte in fine del párrafo IV del artículo 60 de la indicada Ley.

Finalmente, el párrafo V del artículo 60 de la Ley No.1494, agregado por la Ley No.3835, establece que en este recurso de casación no habrá condenación en costas.

Temas de Derecho Tributario

El Pago Previo o Solve et Repete

Uno de los aspectos más controversiales del Derecho Tributario lo constituye, sin lugar a dudas, el fenómeno jurídico del "solve et repete", es decir la obligación puesta a cargo de una persona de tener que pagar primero los impuestos que le son exigidos por la Administración Tributaria, como requisito previo y esencial para poder reclamar sus derechos e intereses por ante la misma Administración Tributaria o por ante un órgano jurisdiccional, como sería el Tribunal Superior Administrativo o el Tribunal Contencioso Tributario.

En nuestro país el fenómeno del "solve et repete" fue originalmente consignado en el artículo 8 de la Ley No.1494 de 1947, modificado, que creó el Tribunal Superior Administrativo.

Señala este artículo 8 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".

El solve et repete o pago previo consiste, pues, en una disposición legal que obliga a una persona a tener que pagar de manera provisional y con anterioridad a la interposición de un recurso, los impuestos, multas, intereses y recargos que les son exigidos por la Administración Tributaria. En otras palabras, significa que si el contribuyente no está de acuerdo con una decisión del Fisco que le exige pagar cierta suma de dinero y éste desea recurrir contra esa decisión, ya sea por la vía administrativa o la judicial, tendrá la obligación de pagarle provisionalmente y de manera previa al Fisco la suma supuestamente adeudada y luego incoar su recurso.

Así, para que un contribuyente pueda ejercer su derecho de recurrir contra una decisión del Fisco y acudir por ante un tribunal imparcial a reclamar los derechos que le asisten, tendrá primero que satisfacer provisionalmente la pretensión fiscal. Si con posterioridad al pago y a su recurso el recurrente pierde en su lucha contra el Fisco, el pago efectuado de manera provisional se convierte en pago definitivo; por el contrario, si el recurrente obtiene ganancia de causa y triunfa en sus argumentos, entonces el pago efectuado de manera provisional tiene que ser devuelto.

La devolución a la parte gananciosa de las sumas pagadas provisionalmente puede hacerse de dos maneras: a) A través de un crédito compensable contra futuros impuestos a pagar; y, b) Mediante una simple devolución en efectivo de las sumas pagadas. No obstante, debe

indicarse que en nuestro país el Estado casi nunca devuelve las sumas que ha recibido de manera provisional, lo cual hace que el contribuyente vea con recelos y dudas la eficiencia de esta figura.

Como es lógico la figura del pago previo o solve et repete ha sido uno de los temas jurídico tributarios más discutidos en la doctrina impositiva. En efecto, los tratadistas del derecho se cuestionan acerca de si es posible que una ley pueda exigir de un particular tener que pagar primero los tributos que le son requeridos, como paso previo para que ese particular pueda tener el derecho de acudir a un tribunal independiente del Fisco, a discutir si es cierto o no que debe el impuesto que se le exige.

Tal y como se indicó, en la República Dominicana la figura del "solve et repete" fue originalmente consagrada en el artículo 8 de la Ley No.1494 de 1947, modificado, que creó el Tribunal Superior Administrativo, y cuyas funciones fueron atribuidas a la Cámara de Cuentas.

Con la promulgación del Código Tributario, en el año de 1992, la situación de los recursos jurisdiccionales en materia tributaria es distinta, dependiendo del tipo de tributo de que se trate, pues en virtud de las disposiciones contenidas en el artículo 1 de dicho Código éste únicamente se aplica a los tributos internos nacionales, descartando inmediatamente de la aplicación del Código a los tributos que no tengan el carácter de interno o de nacional, como serían los del comercio exterior (aduanas) y los municipales.

En este sentido, debe afirmarse que el Tribunal Contencioso Tributario creado por el Código Tributario sólo tiene competencia para conocer y decidir sobre los recursos contenciosos tributarios que tengan relación con la aplicación de los tributos internos nacionales, mientras que el Tribunal Contencioso Administrativo sigue siendo el tribunal llamado a conocer y decidir sobre aquellos recursos contenciosos administrativos que se interponen en relación a los tributos de aduanas y los municipales.

En lo que respecta al recurso contencioso administrativo que en materia de aduanas o tributos municipales pueda ser ejercido por ante el Tribunal Superior Administrativo, el artículo 8 de la Ley No.1494 de 1947, modificado, dispone 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".

Por su parte, y refiriéndose al recurso contencioso tributario que en materia de tributos internos nacionales puede incoarse por ante el Tribunal Contencioso Tributario, el Código Tributario establece las siguientes disposiciones:

a) El artículo 63, refiriéndose al recurso jerárquico, señala que "con la notificación de la resolución del Secretario de Estado de Finanzas, cuando se hubiere interpuesto recurso contra la decisión de la Administración Tributaria, el contribuyente o responsable quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos y recargos a que hubiere lugar, conforme lo dispone el Artículo 143 de este Código, no teniendo derecho a interponer otros recursos en ninguna otra instancia ni tribunal, sin la previa y debida prueba de haber efectuado aquel pago".

b) El párrafo I del artículo 117 consagra que "el recurso que se interponga en contra de la resolución que rechace las excepciones suspenderá el procedimiento de ejecución, siempre y cuando el embargado consigne a la orden del Colector en la Colecturía de Rentas Internas, o en cualquiera otra institución escogida con tal finalidad, por los Reglamentos o Normas Generales, una suma equivalente al 50% del total de la deuda".

c) El artículo 140, refiriéndose al Recurso de Retardación, dispone que "procederá este Recurso ante el Tribunal Contencioso Tributario, cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia y ellas pudieren causar un perjuicio a los interesados; siempre que no se trate de actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales. Procederá también el recurso cuando la Secretaría de Estado de Finanzas o algún órgano administrativo autónomo competente en última instancia, no dictare resolución definitiva en el término de seis meses, estando agotado el trámite o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente, por igual término. Para el ejercicio del recurso de retardación será imprescindible cumplir con la disposición relativa al pago de los impuestos, recargos, multas e intereses a los que se refiere el Artículo 143, de este Código.

d) El artículo 143 establece que "no se podrá recurrir al Tribunal Contencioso Tributario, contra la aplicación de impuestos y otros tributos públicos, multas, recargos e intereses, sin la debida prueba de que dichos impuestos, multas, recargos e intereses han sido satisfechos ante las autoridades correspondientes, y en consecuencia las instancias mediante las cuales se pretenda hacer posible el recurso será declarada irrecibible, si no se aporta al tribunal la prueba de haber pagado los impuestos, tasas, derechos, recargos, etc."

Los partidarios del "solve et repete" justifican la aplicación de esta figura en materia tributaria por las siguientes causas: 1.- Entienden que en virtud del Principio de Legalidad Administrativa los actos de la Administración Tributaria se reputan legítimos y tienen fuerza ejecutoria inmediata, hasta prueba en contrario; y, 2.- Consideran que no se puede privar al Estado de la percepción de los ingresos necesarios para que éste funcione, mediante la utilización por parte del contribuyente recurrente de tácticas dilatorias que únicamente tienen por finalidad retardar el pago de los impuestos.

Los detractores del fenómeno del "solve et repete", por su parte, consideran que se trata de una figura injusta e inconstitucional, que prejuzga el fondo del asunto antes de ser conocido por un tribunal independiente y ajeno a la Administración Tributaria y que violenta el principio de igualdad consagrado en la Constitución.

En nuestro criterio, y desde un punto de vista estrictamente jurídico y constitucional, la nulidad absoluta del solve et repete o pago previo para recurrir es incuestionable, por las siguientes razones:

1) El artículo 8, numeral 1, literal j) de la Constitución es claro y contundente al establecer que "nadie podrá ser juzgado sin haber sido oído o debidamente citado ni sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa".

En este sentido, nuestra Constitución establece como un derecho esencial y supremo de los particulares, el poder acudir a un tribunal imparcial para ser juzgado y donde se le asegure el ejercicio del derecho de defensa.

Tomando en consideración el hecho de que tanto el Recurso de Reconsideración, que es elevado y conocido por ante la misma Administración Tributaria que dictó el acto impugnado, y que el Recurso Jerárquico, que es elevado y conocido por ante la Secretaría de Estado de Finanzas, es decir por ante el órgano jerárquicamente superior del Fisco, son recursos elevados, conocidos y decididos por ante órganos de la propia Administración Tributaria, se deducen las siguientes consecuencias:

a) Tanto la Administración Tributaria encargada de la recaudación del tributo como la Secretaría de Estado de Finanzas, son órganos administrativos, no tribunales;

b) Tanto la Administración Tributaria encargada de la recaudación del tributo como la Secretaría de Estado de Finanzas, son órganos parciales e interesados, no tribunales independientes e imparciales, como establece la Constitución de la República;

c) Al ser la Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Finanzas órganos administrativos parciales e interesados, no tribunales imparciales, el Tribunal Contencioso (ya sea el Administrativo o el Tributario) es el único tribunal imparcial e independiente al cual puede recurrir el contribuyente a reclamar sus derechos.

Por lo tanto, cuando la Ley No.1494 y el Código Tributario exigen el pago previo como requisito sine qua non para poder recurrir por primera vez por ante un tribunal imparcial e independiente de la Administración Tributaria, está estableciendo serios obstáculos que le impiden al contribuyente acudir a un tribunal imparcial y por ende se está violando la Constitución de la República.

Asimismo, cuando las indicadas disposiciones legales exigen el pago previo para recurrir, se está prejuzgando el fondo del asunto litigioso, presumiendo ganancia de causa para uno de los litigantes y obstaculizando el derecho de defensa del interesado, con lo cual también se viola la Constitución de la República, en lo que respecta al derecho de defensa y al plano de igualdad en que deben litigar las partes.

No debe olvidarse que en el Estado de Derecho la relación jurídica tributaria se basa en una relación de derecho y no en una relación de fuerza del Estado contra el particular.

2) Se viola el artículo 8, numeral 5, y el artículo 100 de la Constitución, que tratan sobre el Derecho a la Igualdad: La figura del solve et repete constituye un atentado contra los derechos individuales y de defensa de los ciudadanos y es violatoria al principio de igualdad, dada la injustificada discriminación que crea entre ciudadanos acomodados que sí pueden pagar los tributos que les son requeridos y aquellos ciudadanos sin bienes o sin dinero en efectivo suficiente para primero pagar y luego defender sus derechos e intereses.

3) Se viola el artículo 8, numeral 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos: La República Dominicana es signataria de esta Convención, la cual establece que "toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un Juez o Tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, fiscal, laboral o cualquier otro carácter".

Como puede observarse esta disposición es clara y contundente al establecer el derecho que tiene toda persona de acudir a un tribunal imparcial e independiente en lo que respecta a la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal.

Debe tenerse presente que la Constitución de la República le otorga carácter constitucional a los tratados y convenios internacionales que han sido debidamente aprobados por las cámaras legislativas.

4) Se violenta el artículo 8, numeral 5, de la Constitución, el cual establece que la Ley "no puede ordenar más que lo que es justo". La Ley No.1494 y el Código Tributario, al establecer el pago previo para que un contribuyente pueda exigir sus derechos constitucionales de un juicio imparcial y de defensa, están actuando de manera injusta, violando los principios generales de justicia y equidad, y por ende se trata de disposiciones legales injustas, contrarias al artículo 8, numeral 5, de la Constitución.

5) Se viola el artículo 46 de la Constitución, que consigna expresamente que "son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución".

En consecuencia, si el artículo 8 de la Ley No.1494, modificado, y las disposiciones del Código Tributario que prevén el solve et repete son contrarias a las disposiciones constitucionales antes indicadas, debe concluirse en que el artículo 8 de dicha Ley No.1494 y los artículos indicados del Código Tributario, son nulos de pleno derecho.

Sobre este particular nuestra Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, ha establecido que "una ley adjetiva no puede estar por encima de lo preceptuado por el texto constitucional, pues se viola el artículo 46 de la Constitución" (SCJ 31 de marzo de 1989, B.J.940, pág.361).

Otros autores dominicanos también se han manifestado sobre la inconstitucionalidad del solve et repete. Así, por ejemplo, Eduardo Jorge Prats, en un interesante trabajo sobre esta figura jurídica, concluye afirmando que "la regla solve et repete resulta doblemente inconstitucional. La Constitución garantiza a todas las personas y no solo a aquellas económicamente solventes, el derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva y una justicia gratuita, sin cargas que condicionen la admisibilidad de las acciones o de los recursos a la disposición de los justiciables, sin necesidad de asumir gravámenes -aún por mandato de la ley- a todas luces irrazonables y desproporcionados. Desde el punto de vista constitucional, los artículos 80 y 143 del Código Tributario se reputan nulos de pleno derecho (Artículo 46) y, por lo tanto, el Tribunal Contencioso Tributario está en la obligación de admitir todos los recursos que se le sometan conforme a la ley, no estando facultado éste ni la Administración Tributaria para exigir un pago previo de los tributos a todas luces improcedente e inconstitucional." (Inconstitucionalidad del Solve et Repete, Estudios Jurídicos, págs.449-462, Volumen V, No.3, Sep-Dic. 1995).

Por otra parte, surge la siguiente interrogante: ¿Están el Tribunal Contencioso Administrativo y el Tribunal Contencioso Tributario en la obligación de conocer y fallar sobre la inconstitucionalidad o no del solve et repete o por el contrario esta decisión compete únicamente a la Suprema Corte de Justicia?

Como uno de los derechos esenciales del hombre debe reconocerse que éste tiene el derecho de protestar y recurrir en contra de una ley que considere injusta, arbitraria o inconstitucional y que el tribunal apoderado de un caso donde se ventile la constitucionalidad de una ley está en la obligación de conocer y fallar sobre el argumento de inconstitucionalidad que se le presente o al menos se encuentra en la obligación de suspender el conocimiento del caso cuando el ordenamiento jurídico establecido señale de manera expresa el tribunal especial que deba conocer de la inconstitucionalidad.

Sobre este particular nuestra Suprema Corte de Justicia, actuando en funciones de Corte de Casación, ha señalado que "de conformidad con los principios de Derecho Constitucional, todo tribunal ante el cual se alega la inconstitucionalidad de una ley, reglamento o acto, como medio de defensa, tiene competencia y está en el deber de examinar y ponderar dicho alegato como cuestión previa al caso. (SCJ 31 de marzo de 1989, B.J.940, pág.361).

Es decir, que antes de fallar sobre la admisibilidad o recibibilidad de un recurso contencioso, sea administrativo o tributario, en el cual se pretenda alegar que no se cumplió con el requisito del pago previo o solve et repete, el tribunal contencioso apoderado se encuentra en la obligación de examinar y ponderar el alegato de inconstitucionalidad, como una cuestión previa al caso.

Todavía más, nuestra Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, ha consagrado que aún de oficio los tribunales están obligados a fallar sobre la inconstitucionalidad de una disposición, señalando que "todo tribunal o corte en presencia de una ley, resolución, reglamento o acto contrario a la Constitución, surgida por motivo de un proceso, en cualquiera de la materia de su competencia, puede y debe pronunciar la nulidad de la ley, por ser inconstitucional, aunque no lo hayan promovido las partes envueltas en el litigio, esto es de oficio, sin el cumplimiento de ninguna formalidad de cualquier naturaleza" (SCJ 16 de diciembre de 1983, BJ 877, pág.3980).

Por lo tanto, no es necesario que se cumpla con ninguna formalidad de ninguna naturaleza, como sería el pago previo, por ejemplo, para que el Tribunal Contencioso, sea el Administrativo o el Tributario, se encuentre en el deber de analizar y pronunciarse sobre la inconstitucionalidad del pago previo o solve et repete.

Pero no obstante lo anterior, es preciso indicar que las decisiones jurisprudenciales antes señaladas fueron adoptadas con anterioridad a las modificaciones sufridas por nuestra Constitución en el año de 1994, a través de la cual en el artículo 67, numeral 1, de la misma se le otorgó atribución a la Suprema Corte de Justicia para conocer sobre la inconstitucionalidad de las leyes.

En efecto, dispone este artículo que "corresponde exclusivamente a la Suprema Corte de Justicia, sin perjuicio de las demás atribuciones que le confiere la ley: 1.- Conocer en única instancia de las causas penales seguidas al Presidente...; y de la constitucionalidad de las leyes, a instancias del Poder Ejecutivo, de uno de los Presidentes de las Cámaras del Congreso Nacional o de parte interesada".

Esta situación nos obliga entonces a tratar nuevamente el tema de la competencia en materia de inconstitucionalidad, haciéndonos la siguiente interrogante: ¿Tiene en la actualidad la Suprema Corte de Justicia la atribución exclusiva para conocer sobre la inconstitucionalidad de las leyes o también se le reconoce competencia a los demás tribunales para conocer y

decidir por vía de excepción sobre la inconstitucionalidad? Sobre esta interrogante se pueden plantear las siguientes teorías:

a) Una primera teoría considera que con la modificación introducida al artículo 67 de la Constitución el único tribunal competente para conocer sobre la inconstitucionalidad de las leyes lo es la Suprema Corte de Justicia y que en tal sentido cuando en un tribunal apoderado de un caso se plantee, por vía de excepción, la inconstitucionalidad de una ley, dicho tribunal debe sobreseer el conocimiento del caso hasta tanto la Suprema Corte de Justicia conozca y decida sobre la misma.

b) Una segunda teoría entiende que la modificación del artículo 67 de la Constitución sólo implica que la Suprema Corte de Justicia está facultada de manera exclusiva para conocer de la inconstitucionalidad de las leyes cuando es apoderada por vía principal, teniendo los tribunales ordinarios competencia para conocer y decidir sobre la inconstitucionalidad de las leyes cuando tal situación sea planteada por vía de excepción.

c) Una tercera teoría considera que la Suprema Corte de Justicia tiene competencia exclusiva para conocer sobre la inconstitucionalidad de las leyes cuando de manera principal le sea planteada, pero que, sin embargo, cuando el incidente sobre la inconstitucionalidad de la ley vaya a ser presentado por vía de excepción por ante un tribunal ordinario, el interesado puede optar entre las siguientes:

c.1) Presentar la cuestión de inconstitucionalidad por vía de excepción por ante el tribunal ordinario que esté apoderado de lo principal. Ante este supuesto se plantean dos teorías:

c.2) Presentar por ante la Suprema Corte de Justicia un escrito de inconstitucionalidad y luego solicitarle al tribunal apoderado de lo principal que sobresea el conocimiento del caso hasta tanto la Suprema Corte de Justicia decida sobre la cuestión de inconstitucionalidad. Ahora bien, ante este último supuesto surge la siguiente interrogante: ¿qué debe hacer el tribunal apoderado de lo principal cuando se le solicite sobreseer el asunto? Para contestar a esta interrogante podrían plantearse las siguientes teorías:

c.2.a) El tribunal apoderado de lo principal se encuentra en la obligación de sobreseer el conocimiento del caso hasta tanto la Suprema Corte de Justicia conozca y decida sobre el pedimento de inconstitucionalidad;

c.2.b) El tribunal apoderado de lo principal está obligado a continuar con el conocimiento del caso, sin sobreseer el asunto, estando obligado a decidir él mismo acerca del pedimento de inconstitucionalidad.

c.2.c) El tribunal apoderado de lo principal disfruta de un derecho de optar entre continuar con el conocimiento del caso, sin sobreseer el asunto, estando obligado a decidir él mismo acerca del pedimento de inconstitucionalidad, u optar por sobreseer el conocimiento del caso hasta tanto la Suprema Corte de Justicia conozca y decida sobre el pedimento de inconstitucionalidad que se le ha sometido.

En nuestra opinión la inconstitucionalidad de una ley puede ser planteada de manera principal por ante la Suprema Corte de Justicia y de manera excepcional por ante el tribunal que esté apoderado de lo principal.

Ahora bien, entendemos que cuando en un juicio una de las partes del proceso presenta por vía de excepción la inconstitucionalidad y solicita el sobreseimiento del caso hasta tanto la Suprema Corte de Justicia decida acerca de la misma, que el tribunal apoderado de lo principal no tiene la obligación de sobreseer el asunto, sino que puede continuar con el conocimiento del fondo sin necesidad de esperar un fallo de la Suprema Corte. Sobre este particular y mediante sentencia de fecha 13 de marzo de 1996, la Suprema Corte de Justicia decidió que "la acción en inconstitucionalidad por ante la Suprema Corte de Justicia, a que se refiere el artículo 67, inciso 1 de la Constitución de la República, no tiene por efecto suspender el conocimiento del fondo del asunto, por lo cual el pedimento de sobreseimiento es improcedente".

Por otra parte, y volviendo al tema específico del pago previo, surge la siguiente pregunta: ¿qué ha opinado nuestra Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, acerca del solve et repete o pago previo para recurrir? Lo cierto es que nuestra Suprema Corte de Justicia, aunque no ha estatuido ni presentado ningún tipo de argumento sobre la validez constitucional de esta figura, sí ha confirmado todos los casos en los cuales el Tribunal Superior Administrativo ha declarado la inadmisibilidad del recurso contencioso, basado en que el contribuyente recurrente no efectuó, previo a la interposición de su recurso, el pago provisional de los impuestos que le eran exigidos.

En efecto, podría decirse que nuestra Suprema Corte de Justicia ha actuado con evasivas respecto a la adopción de una postura constitucional sobre este aspecto, no ofreciendo ningún argumento jurídico en favor o en contra del pago previo, limitándose simplemente a decir que el artículo 8 de la Ley No.1494 exige el pago previo para recurrir y considerando correctas las sentencias del Tribunal Superior Administrativo que declara inadmisibles un recurso contencioso incoado sin haberse satisfecho el pago de los tributos requeridos.

Así, por ejemplo, encontramos las siguientes decisiones de nuestro más alto Tribunal:

a) Tribunal Superior Administrativo. Es suficiente que se pague el 60% de los impuestos para que se pueda recurrir ante el Tribunal Superior Administrativo contra las decisiones relativas a derechos, impuestos, etc. "Considerando que el Tribunal a quo declaró

inadmisible el recurso contencioso administrativo de que se trata sobre el fundamento de que M.A. no había pagado previamente la totalidad de los impuestos adeudados, de conformidad con el artículo 8 de la Ley 1494 de 1947; pero, Considerando que con posterioridad a la interposición del recurso contencioso administrativo de S.M.A., fue dictada la Ley 5598, promulgada el 11 de agosto de 1961, cuyo artículo 2 expresa lo siguiente: "se modifica el artículo 8 de la citada Ley 1494 de fecha 2 de agosto de 1947, para que rija de la siguiente manera: "artículo 8.- 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 el 60% de los mismos ha sido pagada ante las oficinas recaudadoras correspondientes"; Considerando que el examen del fallo impugnado muestra que el Tribunal a quo, dió por establecido que M.A., antes de interponer su recurso contencioso administrativo había pagado el 75% de las sumas que se le reclamaba; que en esas condiciones dicho Tribunal no debió declarar inadmisibile el indicado recurso; que al fallar como lo hizo violó por desconocimiento la Ley 5598 de fecha 8 de agosto de 1961, que por tener aplicación inmediata, estaba vigente en la época en que se dictó el fallo impugnado; que, por consiguiente, la indicada sentencia debe ser casada". (B.J. 632, marzo de 1963 pág.246).

b) Contencioso Administrativo. Previo Pago de los Impuestos. "El artículo 8 de la Ley 1494 de 1947 dice así: No se podrá recurrir ante el Tribunal Superior Administrativo contra la aplicación de impuestos u otros públicos, multas y recargos, sin la debida prueba de que dichos impuestos, multas o recargos han sido satisfechos ante las autoridades correspondientes; que de esa disposición legal resulta que cuando una persona moral o física, no quede conforme con alguna decisión de carácter administrativo en relación con la aplicación de impuestos, tasas, derechos, multas o recargos, y desee interponer el recurso contencioso administrativo, debe realizar los pagos de las sumas que se le reclamen, aún cuando dicha persona alegue la prescripción de la acción o la falta de fundamento de la misma, pues tales alegatos son cuestiones de fondo que sólo procede ponderar cuando el recurso es admitido en la forma, esto es despues que se haya pagado el monto de lo reclamado; que si el recurrente triunfa en sus alegaciones, él tiene el derecho al reembolso correspondiente" (B.J.734, enero de 1972, pág.21).

c) Contencioso Administrativo. Falta de Pago de los Impuestos. "Por otra parte, tan pronto como los jueces del fondo comprobaron que la Compañía no había pagado las sumas correspondientes, y como tampoco hay constancia en el expediente de que la empresa (después de interpuesto su recurso) depositara las sumas correspondientes a fin de que su pedimento fuere ponderado, es claro que en esas condiciones, el Tribunal a quo no tenía que dar otros motivos para justificar su decisión" (B.J.734, enero de 1972, pág.22).

d) Pago Previo de Impuestos. Para elevar el Recurso Contencioso ante el Tribunal Superior Administrativo, deben primero pagarse los impuestos requeridos, según dispone el artículo 8 de la Ley 1494 de 1947. (SCJ 28 de agosto de 1985, B.J. 897, pág.2063).

e) Cuando una persona no quede conforme con alguna decisión de carácter administrativo en relación con la aplicación de impuestos, tasas, derechos, multas o recargos, y desee interponer el recurso contencioso administrativo debe realizar los pagos de las sumas que se le reclaman, aún cuando dicha persona alegue que en dicha decisión se ha incurrido en abuso de poder o la falta de fundamento de la misma, pues tales alegatos son cuestiones de fondo que sólo procede ponderar cuando se ha cumplido con el requisito previo de satisfacer el pago del monto de los impuestos reclamados (SCJ 5 de diciembre de 1986, B.J. 913, pág.1811).

Como es lógico, el proceder de nuestra Suprema Corte de Justicia prácticamente da a entender que ella admite la validez constitucional de la figura del solve et repete.

A nivel de derecho comparado la figura del solve et repete ha ido decayendo. Algunas legislaciones modernas no contemplan esta figura. Otras simplemente la han estirpado de leyes previas o la condicionan a casos muy especiales.

A nivel de jurisprudencias extranjeras algunos tribunales han considerado el pago previo o solve et repete como un atentado contra los derechos individuales y de defensa de los ciudadanos y como violatoria al principio de igualdad, dada la injustificada discriminación que existiría entre ciudadanos acomodados que sí pueden pagar los tributos que les son requeridos y aquellos ciudadanos sin bienes que no tienen los medios económicos suficientes para primero pagar y luego defender sus derechos e intereses. Otros tribunales extranjeros, por su parte, han optado por establecer la inaplicabilidad del pago previo o solve et repete cuando a primera vista luzca que el cobro del impuesto que se exige es injustificado e improcedente.

Según Hipólito Herrera Pellerano, en el año de 1973 el Tribunal Contencioso Italiano lo declaró inconstitucional y mediante decisión de fecha 14 de octubre de 1990 la Suprema Corte de Venezuela también lo declaró inconstitucional, así también el Tribunal Supremo de España mediante sentencia de fecha 15 de marzo de 1985. (Paga y Después Reclama. "Solve el Repete". Periódico El Caribe, 14 de febrero de 1996).

Refiriéndose a la declaratoria de inconstitucionalidad del pago previo en España, José Juan Ferreiro Lapatza expresa que "se afianza de este modo la interpretación propuesta por la doctrina y por el propio T.S. (Tribunal Supremo) que recientemente, y dando un paso más, decisivo en esta línea, ha declarado que la existencia del pago previo "en la actualidad ha de entenderse derogado por el artículo 24 de la Constitución Española, por constituir, ...una exigencia contraria al principio del libre acceso a la justicia (Cfr. STS de 21 de julio de 1986, entre otras)" (Curso de Derecho Financiero Español, pág.541).

A nuestro entender la figura del solve et repete o pago previo para recurrir, en la forma en que se encuentra plasmada actualmente en nuestro ordenamiento jurídico, es arbitraria e inconstitucional, y los tribunales tienen el deber de estatuir en este sentido.

Distinto fuera el caso en el cual la figura del pago previo o solve et repete se estableciese únicamente para aquellos casos en los cuales el contribuyente haya tenido real y efectivamente la oportunidad de haber acudido a defender sus derechos por ante un tribunal independiente e imparcial de la Administración Tributaria y de sus órganos jerárquicos superiores, como sería por ejemplo la posibilidad de acudir a un Tribunal Fiscal de primera instancia, y luego de que exista una sentencia el contribuyente decida apelar la misma por ante un tribunal superior.

En estos casos, y desde un punto de vista estrictamente jurídico, podríamos estar de acuerdo con el pago previo o solve et repete, pues en nuestro régimen jurídico el recurso de apelación no tiene carácter constitucional ni es de orden público y por ende la ley puede suprimirlo o condicionarlo. Es decir que el pago previo se exija sólo cuando el interesado decida apelar una sentencia de un tribunal independiente e imparcial, donde se hayan garantizado todos sus derechos constitucionales.

Nota: Este artículo fue publicado en el Periódico Listín Diario, en fecha 10 de julio de 1994, pág. 3, y ha sido ampliado para este libro.

La Potestad Sancionatoria de la Administración Tributaria Ante la Constitución Dominicana

Con la puesta en vigencia del Código Tributario Dominicano, aprobado mediante Ley No.11-92, del 1 de mayo de 1992, han surgido interesantes debates jurídicos sobre la constitucionalidad o no de algunos aspectos de este Código.

Uno de estos aspectos controversiales se refiere a la Potestad Sancionatoria de la Administración Tributaria, es decir al poder otorgado por la ley al Fisco para conocer, decidir y sancionar las infracciones tributarias catalogadas como faltas o contravenciones.

Dispone el artículo 69 del Código Tributario que "las infracciones consistentes en sanciones pecuniarias serán conocidas y sancionadas por el órgano competente de la Administración Tributaria, de acuerdo con las normas de esta sección", agregando que "el órgano competente será aquel al cual corresponda exigir el cumplimiento de la obligación tributaria infringida",

es decir la Dirección General encargada de la administración y recaudación del impuesto respectivo.

En razón de que el Código Tributario sólo se aplica a los tributos internos nacionales, la Administración Tributaria a que se refiere este Código está compuesta por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta y por la Dirección General de Rentas Internas, las cuales son órganos de la Administración Pública.

De conformidad con el artículo 4 de la Constitución de la República los poderes del Estado son tres: Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial. Estos tres poderes son independientes en el ejercicio de sus respectivas funciones y sus encargados son responsables y no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por la Constitución y las leyes.

Señala el artículo 49 de dicha Constitución que el Poder Ejecutivo se ejerce por el Presidente de la República, estableciéndose en el artículo 55 de la misma que "el Presidente de la República es el jefe de la Administración Pública".

En consecuencia, el Poder Ejecutivo se ejerce a través del Presidente de la República, quien es el jefe de la Administración Pública y a la cual pertenece la Administración Tributaria.

Por su parte, el artículo 63 de la Constitución expresa que "El Poder Judicial se ejerce por la Suprema Corte de Justicia y por los demás Tribunales del Orden Judicial creados por esta Constitución y las leyes".

De la lectura del artículo 4 de la Constitución de la República surgen los siguientes principios:

a) Principio de la Separación de los Poderes del Estado y de que éstos son independientes en el ejercicio de sus respectivas funciones.

b) Principio de Legalidad Administrativa, mediante el cual se consagra que los encargados de los poderes del Estado son responsables y que sus atribuciones son únicamente las determinadas por la Constitución y las leyes.

c) Principio de Indelegabilidad, mediante el cual se consagra que las atribuciones conferidas por la Constitución a los poderes del Estado, no pueden ser delegadas en otro poder.

Es claro que de conformidad con el Principio de Legalidad Administrativa la ley, en este caso el Código Tributario, le ha otorgado a la Administración Tributaria una potestad legal para sancionar a los particulares.

No obstante, las preguntas surgen de la siguiente manera: ¿De conformidad con la Constitución dominicana, puede válidamente una ley adjetiva otorgarle a la Administración Tributaria la potestad de conocer, decidir y sancionar a los contribuyentes que cometan infracciones tributarias? ¿Se estarían violando en este caso los principios constitucionales de Separación de los Poderes del Estado y de Indelegabilidad de las Atribuciones?

Anteriormente he señalado que "parecería contradictorio que existiendo el principio jurisdiccional 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". Agregué en aquel momento que "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". (Derecho Tributario Administrativo, págs.165 y siguientes).

En esa ocasión, y luego de tratar sobre las distintas teorías que existen acerca de la naturaleza jurídica del ilícito tributario, es decir si las infracciones tributarias tienen una naturaleza penal, administrativa, tributaria o mixta, afirmé, lo cual reitero hoy, que existen importantes diferencias entre las infracciones tributarias, también conocidas como faltas o contravenciones, y los delitos penales, incluso los de origen tributario, aún cuando también reitero que en ocasiones no resulta fácil establecer con exactitud la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias y la distinción entre éstas y los delitos.

Afirmaba entonces que "cuando la Administración sanciona una infracción por mandato expreso de la ley no está "juzgando" propiamente al infractor ni condenándolo sin juicio previo, 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".

Ahora bien, antes de pasar a analizar si constitucionalmente es o no posible que la ley le confiera a la Administración Tributaria la potestad sancionatoria, creo conveniente hacer algunas observaciones sobre mis declaraciones vertidas en el libro Derecho Tributario Administrativo:

1) El libro Derecho Tributario Administrativo fue editado en el año de 1989, es decir con anterioridad a la ley 11-92 (Código Tributario), de fecha 15 de mayo de 1992, de donde se desprende que este libro no es un análisis de dicho Código, aún cuando sí fueron tomadas en consideración algunas disposiciones del Anteproyecto de Código Tributario elaborado a finales de la década de 1970.

2) Ante la falta en nuestro país de una legislación adecuada, el libro Derecho Tributario Administrativo tuvo que tratar los temas tributarios a nivel general, como doctrina comparada, y no específicamente sobre el Derecho Tributario Dominicano, aún cuando en muchos casos se hizo un esfuerzo para tratar casi todos los aspectos: la legislación extranjera, la doctrina extranjera, la legislación y doctrina dominicana y los anteproyectos de leyes.

3) Excepto en los casos en que de manera expresa el libro Derecho Tributario Administrativo trata el caso particular de la legislación dominicana, el mismo debe ser entendido en el sentido de que se refiere a las distintas teorías, doctrinas, legislaciones y jurisprudencias que existen a nivel general en esta materia.

En lo que respecta específicamente al tema de la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria y a su posible conflicto con la Constitución dominicana del año de 1966, deseo manifestar, como expresé anteriormente, que ante la falta en ese momento de legislación en el país, el libro Derecho Tributario Administrativo trata los temas tributarios a nivel general, como doctrina comparada, y no específicamente sobre la República Dominicana. Sin embargo, debo admitir que en razón de que en algunos casos no hago una oportuna comparación distintiva entre la legislación extranjera y la legislación dominicana, en ciertos momentos el lector podría prestarse a confusión, principalmente por ser éste un tema tan árido, complejo y controversial.

Debo indicar, sin embargo, que quizás por el alcance general de la obra en ninguna parte de mi libro trato específicamente acerca de si la Constitución dominicana prohíbe o no la atribución de la potestad sancionatoria a la Administración Tributaria, aunque admito que mi libro da a entender que a nivel de las legislaciones en general no parece haber un obstáculo constitucional para que la ley pueda otorgarle esta potestad a la Administración, cuando se trate de las infracciones conocidas como faltas o contravenciones, pues se sobreentiende que los delitos tributarios tienen un carácter netamente penal y deben ser juzgados por los tribunales penales.

Ahora bien, debo afirmar que cuando estuve preparando el libro Derecho Tributario Administrativo pensé que el posible conflicto que podría existir entre las constituciones que consagraban la separación de los poderes, el debido proceso y otras garantías ciudadanas, y la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria, dependía exclusivamente de la posibilidad de distinguir entre las infracciones y sanciones tributarias (faltas o

contravenciones), de aquellas infracciones y penas penales (delitos penales), para considerar que las primeras sí podían ser conocidas y sancionadas por la Administración, mientras las segundas sólo podían ser conocidas y sancionadas (juzgadas) por los tribunales penales ordinarios, ya que entre una y otra existían naturalezas jurídicas distintas.

Hoy aún sostengo la teoría de que sí existen importantes y notables diferencias entre las infracciones y sanciones tributarias y/o administrativas (faltas o contravenciones), de aquellas infracciones y penas penales (delitos tributarios). Estas diferencias aparecen detalladas en mi libro Derecho Tributario Administrativo, al que he hecho referencia.

Pero no obstante lo anterior, es preciso indicar la renuencia de algunos autores a encontrar distinciones sustanciales entre ambos tipos de sanciones. Así, por ejemplo, Fernando Sainz de Bujanda expresa lo siguiente: "Por nuestra parte, consideramos que no existe distinción sustancial entre ambos tipos de infracciones y que, en rigor, la única separación entre las infracciones contenidas en el Código penal y las contenidas en otras leyes es de tipo formal, atiende exclusivamente a valores político-sociales. Existen infracciones que se incorporan al Código penal para destacar la especial gravedad que se les atribuye con arreglo a este tipo de valoración político-social. Otras quedan subsumidas en el cuadro de la legislación administrativa por reputarse inferior su gravedad para el cuerpo social o de inferior rango los bienes jurídicos lesionados. Pero entre unas y otras no es posible señalar una línea divisoria sustancial y la distinción no tiene otra relevancia jurídica que la de atribuir a diversos órganos estatales la aplicación de las respectivas sanciones" (Lecciones de Derecho Financiero, pág.404).

Sin embargo, entiendo que el posible conflicto que puede existir entre la Constitución dominicana y la Potestad Sancionatoria de la Administración Tributaria no depende de que existan o no diferencias entre las infracciones tributarias y/o administrativas de aquellas que pueden catalogarse como infracciones penales. Es más, considero que para los fines de la Constitución dominicana esta distinción carece de total interés práctico, ya que entiendo que la Constitución dominicana no establece distinción respecto de si algunos tipos de infracciones (administrativas o tributarias) pueden ser juzgadas y sancionadas por un organismo administrativo y otros tipos de infracciones (penales) deben ser juzgadas y sancionadas sólo por los tribunales judiciales.

Por el contrario, entiendo que el problema debe ser analizado en el sentido de determinar si de acuerdo con la Constitución dominicana es o no posible que la ley le confiera a la Administración (sea Pública o Tributaria), vale decir a sus funcionarios o empleados, la potestad jurisdiccional, es decir la facultad de juzgar o de aplicar sanciones a los ciudadanos o contribuyentes, aún en aquellos casos en que pueda afirmarse que tal poder está limitado a las infracciones de carácter tributario o administrativo y a simples sanciones pecuniarias.

En este sentido, cabe la siguiente interrogante: ¿Desde el punto de vista de la Constitución dominicana, el poder de juzgar, sancionar y/o aplicar sanciones, sean éstas de tipo penales, tributarias, administrativas o de cualquier otra índole, le corresponde exclusivamente al Poder Judicial o por el contrario la ley puede atribuirle a la Administración la potestad de sancionar infracciones administrativas o tributarias, como consignan el Código Tributario Dominicano y otras leyes de carácter tributarias y administrativas?

Entiendo que sobre el poder sancionatorio de la Administración Tributaria existen cuatro teorías distintas:

1) Aquella que considera que la Administración Tributaria puede recibir de la ley la potestad de conocer y sancionar las infracciones y sanciones tributarias que constituyan faltas o contravenciones y no conlleven a penas privativas de libertad.

2) Aquella que considera que la Administración Tributaria puede recibir de la ley la potestad de conocer y sancionar las infracciones y sanciones tributarias que constituyen faltas o contravenciones y no conlleven a penas privativas de libertad, siempre que se observen las garantías constitucionales del debido proceso.

3) Aquella que considera que la Administración Tributaria puede recibir de la ley la potestad de conocer y sancionar las infracciones y sanciones tributarias que constituyen faltas o contravenciones y no conlleven a penas privativas de libertad, siempre que el afectado pueda válidamente recurrir ante los tribunales en contra de las decisiones del Fisco.

4) Aquella que considera que el legislador adjetivo carece de poder para atribuirle a la Administración Tributaria la potestad sancionatoria, pues el poder sancionatorio corresponde en todos los casos y por mandato constitucional y exclusivo, al Poder Judicial.

Pero no obstante las diversas teorías que puedan existir sobre este tema, considero que el análisis de si es o no posible que la Administración Pública o Tributaria pueda ser dotada del poder sancionatorio depende exclusivamente de la legislación de cada país, en especial de su Constitución. En efecto, de las distintas legislaciones podría ocurrir lo siguiente:

1) Que la Constitución no permita atribuir ningún tipo de facultades jurisdiccionales a la Administración, siendo los tribunales los únicos competentes para conocer y sancionar las infracciones de cualquier tipo.

2) Que la Constitución permita a la ley otorgar facultades jurisdiccionales a la Administración, para conocer y sancionar determinadas infracciones, como serían las faltas o contravenciones tributarias o las infracciones administrativas, caso en el cual sí resultaría imprescindible determinar con exactitud el tipo de infracción de que se trata, distinguiendo entre infracciones penales, administrativas, tributarias y otras.

Ante la diversidad de legislaciones nos encontramos con países cuyas constituciones son silentes, es decir que no contemplan nada al respecto, otras que permiten otorgar a la Administración ciertos poderes jurisdiccionales en determinadas materias y otras que otorgan el poder sancionatorio exclusivamente a los tribunales.

Es por lo anterior que entiendo que debe tenerse sumo cuidado cuando se pretende utilizar en este tema doctrina y jurisprudencia de otros países, pues en la mayoría de los casos las disposiciones constitucionales son distintas y por ende las soluciones diferentes.

Entiendo que para determinar si en un país la ley puede o no conferirle a la Administración el Poder Sancionatorio, sólo bastaría con acudir a la Constitución de ese país. No obstante, el problema surge cuando la Constitución no es clara y debe ser interpretada. Es, en este último caso, donde surge nuestro problema, pues en República Dominicana la Constitución se presta a diversas interpretaciones.

En España, por ejemplo, la propia Constitución del año de 1978 le ha conferido a la Administración Pública un poder jurisdiccional limitado para imponer sanciones a los particulares, al consignarse en su artículo 25, numeral 3, que "la Administración civil no podrá aplicar sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad", lo cual implica admitir que la propia Constitución española sí le confiere capacidad a la Administración Pública para imponer sanciones pecuniarias, clausuras de establecimientos y otras sanciones no privativas de libertad.

Algunos autores, sin embargo, entienden que en España la "Constitución no atribuye de forma expresa y directa a la Administración un poder sancionador. Alude a él únicamente para someterlo al principio de legalidad (art. 25.1), para prohibir sanciones que impliquen la privación de libertad (art. 25.3) y para prever sanciones administrativas como modo de proteger el medio ambiente (art. 45.3). En ambos artículos, y no casualmente, las sanciones administrativas aparecen citadas en segundo lugar, reservando el primero y más destacado a las infracciones y sanciones de tipo penal" (José Juan Ferreiro Lapatza, Curso de Derecho Financiero Español, pág.444).

Sobre el poder sancionatorio limitado que le confiere la Constitución española a la Administración Pública y su papel dentro del Principio de la Separación de los Poderes del Estado, Ferreiro Lapatza afirma que "la Constitución refleja así en este punto uno de sus principios rectores, el principio de división de los poderes consagrado inequívocamente en sus Títulos III (De las Cortes Generales), IV (Del Gobierno y de la Administración) y VI (Del Poder Judicial). Principio que reclama para los órganos del Poder Judicial, para los Juzgados y Tribunales (cfr. art.117 de la Constitución) un papel, si no absoluto, sí absolutamente preponderante en el ejercicio de las potestades punitivas del Estado y que, en

consecuencia, reserva al poder sancionador de la Administración un papel secundario, auxiliar y subordinado" (Curso de Derecho Financiero Español, pág.444).

En el caso particular de España sí resulta interesante y útil diferenciar entre las infracciones administrativas o tributarias y las infracciones penales, pues los órganos jurisdiccionales competentes pueden ser distintos (órgano administrativo o tribunal) dependiendo del tipo de infracción de que se trate.

En México, por su parte, no existe en el texto constitucional una disposición que de manera expresa y contundente le confiera a la Administración Pública el poder jurisdiccional, sino que el Segundo Párrafo del Artículo 14 de la Constitución establece que "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad, o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

Lo cierto es que la falta de un texto constitucional claro y expreso que le otorgue a la Administración Pública, y dentro de ella la Administración Tributaria, el poder sancionador, ha dado origen a diversas interpretaciones doctrinales y a distintas jurisprudencias, muchas de ellas contradictorias, que tratan de encontrar el verdadero sentido y alcance de la Constitución.

Pero no sólo el aspecto del poder sancionario de la Administración Tributaria ha sido cuestionado, sino también la potestad otorgada por la ley al Fisco para que ésta pueda emitir títulos ejecutorios sin ningún tipo de intervención judicial, lo cual también crea controversia respecto a la existencia de una función jurisdiccional dentro de la Administración. En este sentido, tanto el poder sancionador como el poder para crear títulos ejecutorios, sin bien tienen diferencias, pueden ser utilizados para el análisis del tema y comparar las decisiones jurisprudenciales sobre el debido proceso.

Sobre la competencia jurisdiccional de la Administración Tributaria para emitir un certificado de deuda o título ejecutorio contra un sujeto pasivo, sin necesidad de intervención judicial, y en relación a este cobro y a las garantías al debido proceso, nos encontramos con las siguientes jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de México, citadas por Ernesto Flores Zavala, en Finanzas Públicas Mexicanas, págs. 179 y siguientes:

1) "Las autoridades administrativas carecen de facultades para privar de sus posesiones o derechos a los particulares, lo que no puede hacerse sino por la autoridad judicial y en los términos que la Constitución previene" (Apéndice al Tomo LXIV del Semanario Judicial, pág.511).

2) "Como el Estado lleva a cabo el cobro de los impuestos determinados por las leyes, no en uso de una facultad sometida al régimen del Derecho Privado, sino en ejercicio de un conjunto de atribuciones que las leyes fiscales reglamentan, y que indiscutiblemente tienen el carácter de autoritarias, en cuanto a que son manifestaciones claras de la soberanía material del propio Estado, es notorio que dicho cobro de impuestos no tiene que hacerse judicialmente, sino mediante disposiciones ejecutivas y unilaterales, que si bien pueden ser sometidas a una revisión jurisdiccional posterior, a solicitud de los particulares afectados, no requieren tales disposiciones para su validez la sanción previa de los tribunales" (Semanao Judicial, Tomo XXXIII, pág.2690).

3) "Para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca y que la autoridad fiscal, al fijarlo, se ajuste a todos los preceptos de esa ley; de otro modo, el mandamiento para el cobro no es fundado ni motivado" (Tomo XXXIV, pág.2035).

4) "La Ley de Hacienda del Departamento del D.F. en su título X, establece los Derechos de Cooperación es violatoria del artículo 14 constitucional, por cuanto no establece procedimiento alguno en que se oiga en defensa a los afectados antes de que se les formule la liquidación respectiva, y porque el artículo 757 limita el derecho de inconformarse a los casos que el mismo enumera y entre los cuales no se encuentra el de impugnar el costo de las obras realizadas" (Informe de la Suprema Corte de 1950, pág.58, 2da. Sala).

5) "La idea de la Constitución es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que llegue a privar de sus derechos a un particular, se tenga antes de la privación la posibilidad de ser oído y la posibilidad de presentar las defensas adecuadas". Y en otro fallo diverso dijo: "La connotación de ser oído y vencido no puede referirse sino a la existencia en la ley de un procedimiento especial, en el que se dé audiencia al interesado y oportunidad de rendir sus pruebas" (Semanao, tomo LII, pág.2251).

6) "Esto no quiere decir, desde luego, que el procedimiento que se establezca en las leyes a fin de satisfacer la exigencia constitucional de audiencia del interesado cuando se trate de privarle de sus derechos, tenga necesariamente los caracteres del procedimiento judicial, pues bien pueden satisfacerse los requisitos a que se contrae la garantía, mediante un procedimiento ante las autoridades administrativas, en el cual se dé al particular afectado, la oportunidad de hacer su defensa y se le otorgue un mínimo de garantías que le aseguren la posibilidad de que, rindiendo las pruebas que estime convenientes y formulando los alegatos que crea pertinentes, aunque no tenga la misma formalidad que en el procedimiento judicial, la autoridad que tenga a su cargo la decisión final, tome en cuenta tales elementos para dictar una resolución legal y justa" (Informe de la Suprema Corte del año 1944, pág.63).

Como puede observarse, en México la jurisprudencia ha sido variada: en unos casos ha exigido el proceso judicial y en otros el proceso administrativo, aunque siempre ha exigido el respeto al debido proceso, en especial el derecho de audiencia.

No obstante, en el caso específico de México es preciso hacer algunas observaciones de suma importancia respecto al debate que ha existido sobre la constitucionalidad o no de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria, pues el caso de México es distinto a la situación dominicana.

A diferencia de lo que ocurre con la Constitución dominicana, en la cual no nos encontramos con ninguna disposición que le otorgue a la Administración Pública ni al Fisco el poder sancionador, en la Constitución mexicana sí existe una norma constitucional que para ciertos casos le concede a la Administración Pública un poder sancionador limitado.

En efecto, dispone el artículo 21 de la Constitución Política de México que "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de quince días".

La anterior disposición constitucional, cuya redacción es ampliamente criticada por la doctrina, originó y mantiene en México un debate acerca de su verdadera interpretación.

A nuestro entender, del texto del artículo 21 de la Constitución Política de México se puede extraer la siguiente consecuencia: En México sí existe una disposición constitucional que faculta a la Administración Pública a aplicar ciertas sanciones, en ciertos casos específicamente indicados por la Constitución. En caso de no existir esta disposición constitucional, la Administración Pública mexicana estaría impedida de la facultad sancionatoria.

Ahora bien, en donde realmente se debate la doctrina mexicana es en el alcance o interpretación que debe dársele al indicado artículo 21. En efecto, la doctrina mexicana aún debate los siguientes aspectos:

1) Según el artículo 21, "la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial". ¿Puede entonces la Administración Pública, y dentro de ella el Fisco, imponer penas?

2) ¿Cuál es el verdadero significado que tendría el concepto "pena", a los fines del artículo 21?

3) Según el artículo 21, "compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía". En México estos reglamentos gubernativos y de policía tienen que ver con la esfera municipal. ¿Pueden por analogía asimilarse el Código Fiscal y las leyes impositivas a los reglamentos gubernativos y de policía, para atribuirle un poder sancionador a la Administración Tributaria?

4) Según el artículo 21, el castigo que puede imponer la autoridad administrativa sólo "consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas". ¿Puede entonces la Administración Pública, y dentro de ella el Fisco, imponer otras sanciones administrativas, tales como el decomiso, destitución de cargo público, suspensión o retiro de licencias y concesiones, clausuras de establecimientos y otras consideradas simples faltas o contravenciones?

Sobre este particular, Servando J. Garza afirma lo siguiente: "Los términos del precepto (Art.21) en la Constitución de 1857, eran más rigurosos... En todo caso, su contenido es claro, de negar a la autoridad administrativa la facultad de imponer "penas". Su estudio interesa frente a las multas que las leyes fiscales establecen para sancionar sus infracciones otorgando la competencia para su aplicación a las autoridades administrativas. La claridad del artículo constitucional, destruye toda duda: si las multas establecidas en el Código Fiscal o en las leyes especiales, son sanciones (penas), por su carácter penal (represivo y no reparatorio del derecho violado), carece de competencia la autoridad administrativa para imponerlas. El artículo 21 sólo autoriza al agente administrativo la imposición de sanciones por faltas a los reglamentos de policía y de buen gobierno. Pero no puede admitirse que el Código Fiscal o una ley tributaria sean reglamentos de policía y buen gobierno" (Las Garantías Constitucionales en el Derecho Mexicano, pág.143, citado por Margarita Lomeli Cerezo, Derecho Fiscal Represivo, México, 1979, pág.32).

Sin embargo, otros autores, también citados por Margarita Lomeli Cerezo en la misma obra, tales como Gabino Fraga, Pablo Macedo, Emilio Pardo, Efraín Urzúa Macías, Abel Ramos Flores y la propia Margarita Lomeli Cerezo, defienden la facultad del Fisco para imponer sanciones. Así, por ejemplo, haciendo un cotejo histórico e interpretativo de la Constitución mexicana, Lomeli Cerezo afirma que "si bien inicialmente se comprendió en la competencia de la autoridad administrativa solo el castigo de las faltas de policía de carácter municipal, la posterior adición de los "reglamentos gubernativos" propuesta en el voto particular del Diputado Colunga y de la aclaración hecha a éste por el Lic. José N. Macías acerca de que la autoridad administrativa no es solamente la municipal, --observación que no fue refutada por la asamblea--, demuestra que no se pretendió restringir la potestad sancionadora de la Administración a la órbita de los reglamentos municipales, debiéndose atribuir únicamente a

un defecto de técnica legislativa el empleo del término "reglamentos gubernativos" en lugar de leyes o disposiciones administrativas". (Derecho Fiscal Represivo, México, 1979, pág.40).

Sobre la jurisprudencia mexicana Lomeli Cerezo afirma que "nuestro más alto Tribunal no ha tratado a fondo el problema de la constitucionalidad de la facultad de la autoridad administrativa para imponer sanciones por infracciones a las leyes administrativas. Sin embargo, desde hace más de ciento cincuenta años uniformemente ha dado por sentada la competencia de la Administración al respecto" (Derecho Fiscal Represivo, pág.43).

Ahora bien, en lo que a la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria, es de suma importancia notar la diferencia que existe entre las constituciones de República Dominicana y México, pues mientras en la primera no aparece ningún texto que le confiera a la Administración Pública o al Fisco el poder sancionador, en México sí aparece una norma constitucional que sí le otorga a la Administración Pública cierto poder sancionador, por lo cual no se discute su existencia, sino únicamente su alcance e interpretación.

Existiendo en México el poder sancionador de la Administración Pública, es lógico, pues, la existencia de tribunales administrativos facultados para conocer y sancionar las infracciones administrativas, sin necesidad de tener que acudir a los tribunales judiciales.

Lo que sí es común entre República Dominicana y México es que en todos los casos deben respetarse a plenitud las garantías individuales de los ciudadanos, tales como el principio de irretroactividad de la ley, el debido proceso (audiencia, derecho a ser citado y oído, derecho a la defensa), la no aplicación de sanciones confiscatorias, etc.

En relación a las jurisprudencias de los Estados Unidos de América, Ernesto Flores Zavala, en su libro Finanzas Públicas Mexicanas, páginas 181 y siguientes, nos cita las siguientes sentencias que han sido dictadas por la Suprema Corte de Justicia de ese país:

1) "Por debido procedimiento (debido proceso legal) se entiende aquel que de acuerdo con las formas de la ley, es apropiado al caso y justo con respecto a las partes que han de verse afectadas. Debe ser proseguido del modo ordinario prescrito por la ley; debe adaptarse al fin que se persigue; y siempre que sea necesario para la protección de las partes, debe darles oportunidad de ser oídas respecto a la justicia de la sentencia pronunciada. Debe existir observancia de aquellas normas generales establecidas en nuestro sistema jurídico para la seguridad de los derechos privados" (Hagar vs. Reclamation Dist. Núm. 108, 111 U.S. 701, 708, y Turpin vs. Lemon 187 U.S. 51, 58).

2) "Indudablemente cuando la vida y la libertad están comprometidas, el debido procedimiento legal requiere que exista un curso legal de procedimientos judiciales, lo que implica que la parte que ha de verse afectada, recibirá notificación y tendrá una oportunidad

de ser escuchada; así también, cuando se ven involucrados el título o la posesión de la propiedad" (Hagar vs. Reclamation Dist. citada).

3) "El debido procedimiento legal, aplicado a impuestos no significa proceso judicial; el contribuyente no tiene derecho a estar presente cuando el impuesto es decretado contra él, ni tampoco tiene derecho a obtener que el impuesto sea recaudado mediante demanda" (Mc Millan vs. Anderson, 95 U.S. 37).

4) "El proceso de la aplicación de impuestos no requiere de la misma clase de notificación que la requerida en una demanda en tribunales, o aún en los procedimientos para el apoderamiento de la propiedad privada, en virtud del poder de dominio eminente" (Bell's Gap R. Co. vs. Pennsylvania, 134, U.S. 232, 239).

5) "Si se da al contribuyente una oportunidad para verificar la validez del impuesto, en cualquier momento antes que sea definitivo, ya sea que los procedimientos para revisión tengan lugar ante una junta que revista carácter cuasijudicial, o ante un tribunal establecido por el Estado con el objeto de determinar tales cuestiones, el debido procedimiento legal no es denegado" (Hodge vs. Muscatine Company, 195 U.S. 276).

6) "Entre las diferentes clases de impuestos que un Estado puede aplicar, existen un vasto número, que, por su naturaleza, no pueden ser notificados al contribuyente ni tampoco la notificación tendría para él ninguna ventaja posible. Tales son el impuesto electoral, las patentes, que no dependen de la extensión de sus negocios, y en general los impuestos específicos sobre cosas, personas u ocupaciones. En estos casos la legislatura, al autorizar el impuesto, fija su monto y con ésto concluye la cuestión. Si el impuesto no es pagado, la propiedad del moroso puede ser vendida, y éste quedar así privado de su propiedad. Sin embargo, no puede cuestionarse que el procedimiento no constituye debido proceso legal, porque no hay investigación judicial sobre el valor de la prueba u otros elementos de naturaleza judicial, porque nada podría alterarse por el hecho de oír al contribuyente. Por lo tanto, ningún derecho de éste es lesionado. Si el impuesto a los animales equivale a una suma fija por cabeza, o el impuesto a los artículos una suma fija por yarda o bushel o galón, nada de lo que el propietario pueda hacer podrá afectar el monto de lo que deberá recaudarse. Pero cuando un impuesto es recaudado sobre bienes, no en forma específica, sino de acuerdo con su valor, el cual tendrá que ser determinado por peritos nombrados a este efecto sobre la base de la prueba que pueda obtener, opera un principio diferente. Los funcionarios, al estimar el valor, actúan judicialmente y en la mayoría de los Estados se toman disposiciones para corregir los errores cometidos por ellos mediante juntas de revisión o de nivelación que sesionan en períodos determinados dispuestos por la ley para oír las quejas respecto a la justicia de los avalúos. Y la ley, al prescribir la época en que tales quejas han de ser oídas, proporciona la notificación requerida y el procedimiento por el cual se determina la valuación constituye debido proceso legal" (Hagar vs. Reclamation Dist. Cincinnati N.O. ant. T.P.R. Co. vs. Kentucky 115 U.S. 321, 331 y otros).

Sobre la función jurisdiccional de la Administración es mucho lo que se ha escrito y variado lo que ha opinado la jurisprudencia. También son muchas las legislaciones diferentes y muchos los criterios que se han externado.

Así, por ejemplo, Agustín A. Gordillo, autor argentino, expresa (Tratado de Derecho Administrativo, pág. VII-38) que "ni de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Suprema ni con las normas constitucionales, puede hablarse de función jurisdiccional por parte de la Administración, con el alcance de sustituir total o parcialmente la actividad jurisdiccional propia de los jueces". Añade que "no debemos hablar en caso alguno de "facultades jurisdiccionales de la administración", por cuanto en nuestro sistema las facultades jurisdiccionales sólo corresponden a los jueces" (Tratado de Derecho Administrativo, pág. VII-38 y 39).

Fernando Sainz de Bujanda, autor español, basándose en el artículo 25, numeral 3, de la Constitución española, que dispone que "la Administración civil no podrá aplicar sanciones que, directa o indirectamente, impliquen privación de libertad", considera factible la función jurisdiccional de la Administración, llegando a afirmar que "las sanciones tributarias consisten en privación de derechos y multas (penas pecuniarias)".

En lo que respecta a la República Dominicana entiendo que el análisis de si es o no posible conferirle a la Administración Tributaria el poder sancionatorio, sólo puede hacerse a través de su Constitución, teniendo mucho cuidado con utilizar doctrinas y jurisprudencias de otros países, pues como se dijo anteriormente, las legislaciones y las constituciones suelen ser diferentes.

En primer término debe tenerse presente que el Artículo 8, Numeral 2, Literal j) de la Constitución dominicana establece textualmente que "nadie podrá ser juzgado sin haber sido oído o debidamente citado ni sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa".

De este artículo se desprenden las siguientes garantías constitucionales:

- 1) Derecho a ser Juzgado;
- 2) Ser Oído o Citado;
- 3) Observancia de los Procedimientos Establecidos;
- 4) Juicio Imparcial;
- 5) Ejercicio del Derecho de Defensa.

En tal sentido, nuestra Constitución consagra como un derecho esencial y supremo de los particulares, el poder acudir a un tribunal imparcial para ser juzgado y donde se le asegure el ejercicio del derecho de defensa.

Particularmente y conforme a la Constitución dominicana, entiendo que atribuirle la potestad sancionatoria a los órganos de la Administración Tributaria podría conllevar a una violación del texto constitucional, si se parte de lo siguiente:

a) La Administración Tributaria es un órgano de la Administración Pública encargado de la recaudación del tributo, no un tribunal, y de acuerdo a la Constitución sólo los tribunales judiciales pueden juzgar;

b) La Administración Tributaria es un órgano parcializado, que en interés de recaudar actúa en contra del contribuyente, y por ende no es un tribunal independiente e imparcial, como establece la Constitución de la República;

c) Al ser la Administración Tributaria un órgano administrativo parcial e interesado, no un tribunal imparcial e independiente, la Administración Tributaria no puede juzgar.

Asimismo, entiendo que si se le otorga al Fisco un poder sancionador se estarían violando los siguientes tratados internacionales:

1) Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, cuyo artículo 14 dispone: "Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la sustentación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter civil" (16 de Dic. de 1966, aprobado por Res. del Congreso Nacional del 8 de Nov. de 1977).

2) Convención Americana de Derechos Humanos, cuyo artículo 8, numeral 1, dice: "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un Juez o Tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, fiscal, laboral o cualquier otro carácter"; y cuyo artículo 25, numeral 1, establece: "Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales" (22 de Nov. de 1969, aprobada por Res. del Congreso Nacional del 25 de Dic. de 1977).

La República Dominicana ha participado, firmado y ratificado convenios internacionales que de manera expresa se refieren al libre acceso que debe tener toda persona a la justicia. Como puede observarse estas disposiciones contenidas en tratados internacionales y que en República Dominicana tienen carácter constitucional, son claras y contundentes al establecer

el derecho que tiene toda persona de acudir a un tribunal imparcial e independiente en lo que respecta a la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal.

Debemos recordar que la Constitución de la República le otorga carácter constitucional a los tratados y convenios internacionales que han sido debidamente aprobados por las cámaras legislativas.

Por otra parte, considero que se violenta el artículo 8, numeral 5, de la Constitución, el cual establece que la Ley "no puede ordenar más que lo que es justo". Otorgarle a una parte interesada en el proceso el poder de juzgar y sancionar a su contraparte, es actuar en contra de la justicia y en violación al derecho a un juicio imparcial y por ende se estaría ante una disposición injusta, violando los principios generales de justicia y equidad.

Por lo anterior, se estaría violando el artículo 46 de la Constitución, que consigna expresamente que "son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución".

Sobre este particular es preciso recordar que nuestra Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, ha establecido que "una ley adjetiva no puede estar por encima de lo preceptuado por el texto constitucional, pues se viola el artículo 46 de la Constitución" (SCJ 31 de marzo de 1989, B.J.940, pág.361).

Debe tenerse presente, igualmente, que el artículo 63 de la Constitución dominicana consagra que "el Poder Judicial se ejerce por la Suprema Corte de Justicia y por los demás Tribunales del Orden Judicial creados por esta Constitución y las leyes".

Podría suceder, no obstante, que como un mecanismo para "garantizar" ciertos derechos del debido proceso la ley que le otorgue el poder sancionador a la Administración Tributaria, establezca a su vez un procedimiento de audiencia con la finalidad de que el contribuyente sea oído o debidamente citado y donde se observen todos los procedimientos que esa ley establezca. Sin embargo, entiendo que ésto no basta. Considero, a diferencia de otros criterios y de algunas decisiones jurisprudenciales de otros países, incluso algunas de ellas con legislaciones muy parecidas a la nuestra, que en la República Dominicana, desde el punto de vista estrictamente constitucional, los órganos administrativos carecen de la función jurisdiccional y por lo tanto ninguna ley puede conferirle esta potestad, la cual, conforme a la Constitución dominicana, le pertenece de manera exclusiva al Poder Judicial, sin posibilidad de ser delegada.

Por lo tanto, si nadie puede ser juzgado sin haber sido oído o debidamente citado ni sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa (art.8, numeral 2, inciso j) y si entendemos que el poder de juzgar se ejerce sólo por los tribunales (art.63), entonces tendremos que admitir que

conforme a nuestra Carta Magna el poder sancionador, ya sea por infracciones tributarias, administrativas o penales, únicamente puede ser ejercido por el Poder Judicial y no por órganos de la Administración Pública o la Administración Tributaria.

Y cuando hablamos de Poder Judicial nos referimos a tribunales, con jueces nombrados en la misma forma en que se nombran los demás jueces del orden judicial y no a "jueces" o funcionarios públicos nombrados por el Presidente de la República.

Entiendo que cuando la ley le otorga al Fisco el poder sancionador le está atribuyendo a éste una función jurisdiccional y por ende estaría prácticamente convirtiendo a la Administración Tributaria en un órgano del Poder Judicial o en un órgano independiente del Poder Judicial pero con funciones judiciales, lo cual sería jurídicamente absurdo, conforme a la Constitución dominicana.

A diferencia de otros países, en la República Dominicana el Principio Constitucional de la Separación de los Poderes es absoluto, estableciéndose constitucionalmente una sola excepción, que es el caso de los Consejos de Guerra cuyos "jueces" son nombrados por el Presidente de la República. En efecto, señala el Artículo 55 de la Constitución que "El Presidente de la República es el Jefe de la Administración Pública y el Jefe Supremo de todas las Fuerzas Armadas de la República y de los cuerpos policiales. Corresponde al Presidente de la República: 17) Nombrar o revocar los Miembros de los Consejos de Guerra de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional".

Recordemos que el Artículo 4 de la Constitución prescribe que los poderes del Estado "son independientes en el ejercicio de sus respectivas funciones. Sus encargados son responsables y no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes".

Por otra parte, debemos también recordar que el Artículo 37 de la Constitución señala que "Son atribuciones del Congreso: 23) Legislar acerca de toda materia que no sea de la competencia de otro Poder del Estado, o contraria a la Constitución". Por argumento a contrario debe afirmarse que si bien el Congreso Nacional puede legislar sobre cualquier materia, se le prohíbe legislar sobre aquellas materias que de acuerdo a la Constitución son de la competencia de otro poder del Estado. En consecuencia, habiéndole la Constitución atribuido al Poder Judicial el poder de juzgar (dentro del cual se encuentra el poder de sancionar), mal podría el Congreso Nacional, mediante ley, ir en contra de la Constitución atribuyéndole a un órgano del Poder Ejecutivo la potestad de juzgar, inmiscuyéndose de esta forma en la esfera y competencia de otro poder del Estado, al cual una ley adjetiva pretende disminuirle su competencia.

La afirmación de que la ley puede conferir potestad a la Administración Tributaria para juzgar e imponer a los particulares sanciones pecuniarias, sean administrativas o tributarias,

podría encontrar su justificación legal en controversiales teorías que pretenden distinguir entre sanciones penales (represivas) y sanciones administrativas y/o tributarias, y en sistemas jurídicos distintos al nuestro, donde la Constitución no consagra disposiciones como las antes transcritas.

No niego la practicidad que representa concederle a la Administración Tributaria la potestad sancionatoria, aunque no dejo de sentir gran temor al respecto. No quisiera lucir anacrónico y desconocer que en los tiempos modernos la Administración "se ha transformado y se ha complementado con funciones de otra índole mediante órganos con funciones jurisdiccionales o seudojudiciales", a decir de Giuliani Fonrouge y Navarrine (Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, pág.27), pero entiendo que nadie debe poner donde la ley no ha puesto y que la lógica no puede ir por encima de la voluntad del constituyente, que es el único con calidad jurídica para decidir sobre el establecimiento de una legislación moderna o anacrónica. Así, entiendo que independientemente de mi deseo o mi criterio, cualquier análisis jurídico debe tener su base en la ley, tanto sustantiva como adjetiva, y no en opiniones doctrinarias alejadas de la realidad jurídica de cada país.

Por mi parte, entiendo que el estudio del posible conflicto que puede existir entre la Constitución dominicana y el poder sancionador de la Administración Tributaria, debe partir única y exclusivamente de la propia Constitución dominicana, alejándonos un poco de las doctrinas extranjeras, pues éstas analizan el problema desde el punto de vista de sus propias constituciones, las cuales pueden ser muy distintas a la Constitución dominicana.

Sobre el poder sancionatorio de la Administración Tributaria nuestra Suprema Corte de Justicia tuvo la oportunidad de pronunciarse. En efecto, en un caso donde se discutió la aplicación de una multa a un importador, por parte de la Dirección General de Aduanas, y aunque no se analizó específicamente sobre la validez constitucional del poder sancionatorio, la Suprema Corte de Justicia, al no rechazar este poder sancionador administrativo, prácticamente lo aprobó, rechazando, sin embargo, la existencia de un poder sancionador incondicional e irrazonable.

En la sentencia comentada nuestra Suprema Corte de Justicia dijo lo siguiente: "Considerando... que en el punto de que se trata, o sea de la pena de multa establecida en el artículo 194 de la Ley para el Régimen de las Aduanas, modificado por el artículo 1ero. de la Ley No.56 de 1966, esta Suprema Corte estima que esa pena no es aplicable a los importadores sino en el caso de que sus declaraciones del valor de las mercancías se aparten de lo anotado en las facturas comercial y consular, lo que no ha ocurrido en el presente caso, o cuando la autoridad aduanera comprueba y declare, lo que no ha sucedido tampoco en la especie ocurrente, que los valores anotados en las facturas comercial y consular se han apartado, en el sentido de su reducción, como efecto de maniobras o gestiones dolosas encaminadas a perjudicar el interés fiscal; que si el texto legal citado parece conferir a la autoridad aduanera un poder sancionador incondicionado, es preciso declarar, que conforme

a la Constitución de la República en su reforma de 1966, toda ley debe ser "justa y útil" (Art.8, inciso 5) lo que confiere a los tribunales la facultad de exigir la condición de razonabilidad en la aplicación de toda ley por los funcionarios públicos, condición que debe alcanzar, sobre todo, a aquellos que impongan cargas y sanciones de toda índole" (15 de junio de 1973, B.J. No.751, pág.1606).

A través de esta sentencia nuestra Suprema Corte de Justicia parece haber admitido que puede existir un poder sancionatorio conferido a la Administración Tributaria, en este caso a la Dirección General de Aduanas, pero que este poder no puede ser incondicional, sino razonable.

Pero no obstante el parecer de nuestro más alto tribunal, entiendo que en la República Dominicana no existe una disposición constitucional que le permita a los órganos o funcionarios públicos dependientes del Poder Ejecutivo, juzgar, sancionar o aplicar sanciones, sino que, por el contrario, lo prohíbe, pues:

1) Sólo puede juzgar quien tenga competencia para juzgar. La Constitución dominicana establece que el poder de juzgar pertenece exclusivamente al Poder Judicial (Art.63). En ninguna otra parte la Constitución le otorga esta facultad a ningún otro Poder del Estado.

2) Siendo el Poder Judicial el único con facultad constitucional de juzgar, sus atribuciones no son delegables (Art.4) y el Congreso Nacional carece de facultad para otorgarle esa potestad a ningún otro órgano o Poder del Estado, pues el Art.37, Numeral 23, de la Constitución, es claro al señalar que el Congreso Nacional puede legislar sobre cualquier materia, excepto sobre aquellas materias que sean de la competencia de otro Poder del Estado, o contraria a la Constitución.

3) Los únicos con capacidad para juzgar y sancionar son los jueces (detentadores del Poder Judicial). De acuerdo con el párrafo I del artículo 64 de la Constitución dominicana, los jueces de la Suprema Corte de Justicia son designados por el Consejo Nacional de Magistratura y según dispone el artículo 68, numeral 4, de la misma, corresponde a la Suprema Corte de Justicia elegir los demás jueces del orden judicial. Esta es la forma de nombrar los jueces, excepto aquellos jueces que conforman los Consejos de Guerra de las Fuerzas Armadas, que de acuerdo con el numeral 17, artículo 55 de la Constitución, son nombrados por el Presidente de la República. Por tanto, la Administración carece de la facultad jurisdiccional, o sea de la facultad de juzgar y sancionar, pues no existen ni pueden existir jueces dentro de la Administración Pública. Quiérase o no, en nuestro sistema constitucional la Separación de los Poderes del Estado mantiene un carácter absoluto y únicamente presenta las excepciones que la propia Constitución permite expresamente.

4) La Administración, una de las partes que componen el proceso administrativo, no puede ser convertida en juez y parte, pues tal calidad sería contraria al Artículo 8, Numeral 2, Literal j) de la Constitución, que consagra el derecho inalienable a un juicio imparcial.

5) Si la ley puede concederle a la Administración la facultad de juzgar y sancionar infracciones que no conlleven a sanciones no privativas de libertad, nada impide que también la ley pueda concederle la potestad de juzgar y sancionar aquellas infracciones que sí puedan ser sancionadas con penas privativas de libertad, pues el artículo 8, numeral 2, literal b) de la Constitución, al disponer que "nadie podrá ser reducido a prisión ni cohibido en su libertad sin orden motivada y escrita de funcionario judicial competente, salvo el caso de flagrante delito", lo que está exigiendo es que exista una orden de un funcionario judicial competente, y si se admite que la ley puede asignarle a la Administración la potestad jurisdiccional, también habría que admitir que la ley puede otorgarle a un funcionario administrativo (dotado de poderes jurisdiccionales), la facultad de poder dictar orden de prisión.

En contra de lo anterior alguien podría alegar, como indico en mi libro Derecho Tributario Administrativo, que 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, pues la Administración, ante un incumplimiento comprobado, simplemente aplica la ley de manera automática, sin juzgar ni sancionar, pues es la ley y no la Administración quien directamente estaría sancionando.

Sin embargo, entiendo que el concepto de juzgar implica aplicar la ley a un determinado caso, es decir que es al juez (una persona física, no una ley general y abstracta) a quien le corresponde comprobar o no la existencia de los hechos y la infracción y aplicarle al infractor la sanción que la misma ley consagra. Por lo tanto, para que una persona u órgano pueda ejercer el poder sancionador, es necesario que esa persona u órgano conozca los hechos, determine si real y efectivamente los hechos imputables han ocurrido o no, que decida si esos hechos constituyen o no una infracción sancionable y que posteriormente, en caso de haber lugar, le aplique al infractor la sanción prevista por la ley, ya sea que la ley establezca una sanción única para todos los casos similares o que la ley le conceda al juez el poder de decidir entre varias sanciones distintas, dependiendo de la gravedad de la infracción.

En consecuencia, considero que cuando una persona u órgano debe decidir acerca de la ocurrencia o no de determinados hechos y decidir si tales hechos constituyen una infracción, para luego aplicar una sanción, esa persona u órgano está técnica y legalmente juzgando.

En lo que respecta al Código Tributario Dominicano debo indicar que en virtud de la autonomía del Derecho Tributario, éste puede crear sus propias normas represivas, las cuales pueden o no apartarse de los principios, normas y procedimientos del derecho penal común,

no así de las normas constitucionales que deben ser siempre aplicadas. De este modo, la ley tributaria podría adoptar uno de los siguientes criterios:

a) Establecer normas y procedimientos especiales, iguales para todas las infracciones tributarias, sean delitos o contravenciones;

b) Regir las infracciones tributarias, sean delitos o contravenciones, por las normas, principios y procedimientos del derecho penal común;

c) Establecer normas y procedimientos especiales para los casos de faltas o contravenciones tributarias y regir los delitos tributarios por las normas, principios y procedimientos del derecho penal común.

El Código Tributario Dominicano adoptó el último de estos sistemas, es decir que estableció normas y procedimientos especiales para las faltas o contravenciones tributarias, según consta en los artículos 69 y siguientes, y consagró que los delitos tributarios serían conocidos, juzgados y sancionados conforme al derecho penal común, según expresan los artículos 198, párrafo, y 219.

Sin embargo, el grave error de los redactores del Código Tributario Dominicano fue establecer normas y procedimientos especiales para regir las faltas o contravenciones tributarias, sin tomar en consideración las normas constitucionales que deben regir todo procedimiento de aplicación de sanciones, principalmente el hecho de que la Constitución dominicana no le otorga al Congreso Nacional la facultad de que por ley pueda concederle a la Administración Tributaria el poder jurisdiccional, es decir el poder de juzgar.

En consecuencia, tanto en lo referente a los delitos tributarios como a las contravenciones o faltas tributarias, el único órgano con capacidad de juzgar es un tribunal del orden judicial, al menos mientras la Constitución dominicana conceda al Poder Judicial la exclusividad en materia de juzgar. No obstante, nada impide que para los delitos tributarios o para las contravenciones o faltas tributarias, o para ambas infracciones, la ley establezca normas y procedimientos especiales, siempre y cuando sean juzgadas por un tribunal, llámese tribunal penal, tribunal fiscal, tribunal administrativo, y siempre que se respeten las normas constitucionales.

En vista de que en nuestro criterio el juicio ante un tribunal siempre debe existir, como garantía esencial para el acusado, y en razón de que la Constitución dominicana no hace diferencia sobre la materia, el carácter que reviste la sanción por la infracción tributaria, es decir si se trata de una infracción o sanción penal, civil, administrativa, tributaria o de otra índole, no interesa a este respecto, puesto que en todos los casos debe existir un juicio por ante un tribunal del orden judicial, aún en aquellos casos en que se trate de las llamadas

infracciones objetivas en las cuales, en principio, no es requisito esencial la intención del agente (dolo o culpa) como elemento constitutivo de la infracción.

Lo anterior implica afirmar que todo el sistema establecido por el Código Tributario para conocer y juzgar las contravenciones o faltas tributarias es nulo, en virtud de lo dispuesto por el artículo 46 de la Constitución, que consagra que "son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrario a esta Constitución".

No obstante, alguien podría plantear la tesis de que conforme al Código Tributario el precepto constitucional de juicio imparcial se cumple a cabalidad, ya que el contribuyente infractor, si bien es cierto que es "juzgado" por ante la Administración Tributaria, de acuerdo con los artículos 69 y siguientes del Código, tiene siempre la oportunidad de acudir por ante un tribunal imparcial e independiente, en este caso el Tribunal Contencioso Tributario. Es decir, que el Código Tributario establece un doble sistema sancionatorio: uno por ante la Administración Tributaria, conforme a los artículos 69 y siguientes de este Código, y otro por ante el Tribunal Contencioso.

Sin embargo, si bien es cierto que el Código Tributario establece la posibilidad para el contribuyente de acudir por ante un tribunal imparcial (Tribunal Contencioso Tributario) en contra de una decisión de la Administración Tributaria, tal situación no altera la inconstitucionalidad del juicio que es llevado por ante la Administración Tributaria, por las siguientes razones:

1) De acuerdo con nuestra Carta Magna el Poder Judicial, que es el poder de juzgar y sancionar, sólo corresponde a los tribunales, de donde se desprende que la Administración Pública, y dentro de ella la Administración Tributaria, carece de la facultad de juzgar, aún en aquellos casos en los cuales sus actos y decisiones se sometan al control jurisdiccional.

2) Las decisiones o resoluciones de la Administración Tributaria, cuando no sean recurridas por ante el Tribunal Contencioso Tributario, tendrían el carácter de autoridad de cosa juzgada, similar a las decisiones definitivas e irrevocables de los tribunales, lo cual implica afirmar que en ocasiones se trata de un verdadero y único juicio, definitivo y concluyente. En este sentido se pronunció nuestra Suprema Corte de Justicia al afirmar que al no ejercerse el recurso jerárquico correspondiente (contra una decisión de la Administración Tributaria) dichas "resoluciones adquirieron la autoridad de la cosa juzgada, y, por consiguiente, el Estado estaba en condiciones de proceder al cobro compulsivo de los valores consignados en las resoluciones" (27 de septiembre de 1989, B.J. No.946-947, pág.1331).

3) El Código Tributario, al establecer el requisito del pago previo o solve et repet para tener derecho a recurrir por ante el Tribunal Contencioso Tributario, crea un obstáculo

muchas veces infranqueable para el contribuyente, que le impide acudir por ante el mismo y por ende ejercer su derecho a ser juzgado por ante un tribunal imparcial.

A nuestro entender, lo correcto hubiese sido que el legislador dominicano hubiese tomado en cuenta las disposiciones constitucionales existentes y hubiese hecho lo siguiente:

a) Crear un Tribunal Fiscal como órgano dependiente del poder judicial, compuesto por jueces nombrados de la misma forma que los demás jueces que integran el Poder Judicial (no por funcionarios públicos dependientes del Presidente de la República), el cual tendría competencia para conocer y juzgar las infracciones tributarias, sean delitos o contravenciones, y en todas las materias tributarias, sean tributos internos nacionales, aduanas o municipales.

b) Crear normas y procedimientos especiales, con matices parecidos al derecho penal, para conocer y juzgar las infracciones tributarias, sean delitos o contravenciones.

c) Respetar todos los principios constitucionales que garantizan un juicio imparcial y el derecho de defensa, es decir aquellos que se derivan del debido proceso.

Finalmente conviene recordar que debido al carácter de orden público que revisten los asuntos penales, administrativos y tributarios, pues se trata de proteger el interés colectivo, el juez no debe limitarse a conocer de los argumentos y pruebas que han sometido las partes involucradas, sino que debe asumir un papel activo, inquisitorio, dispuesto a la búsqueda de la verdad.

Así lo dijo nuestra Suprema Corte de Justicia, al afirmar que "el Tribunal Superior Administrativo no puede limitarse a resolver la cuestión de hecho atendiendo sin propio examen, al criterio de los funcionarios fiscales, como tampoco al criterio del contribuyente, o de los técnicos a sus servicios, sino que debe hacer su propia investigación, bien sea por la obra directa de los jueces, o sea, cuando la consideración del asunto requiera conocimientos técnicos o especiales que ellos no posean suficientemente, con la ayuda de expertos o peritos juramentados que designe el Tribunal, o por cualquier otro modo de instrucción que se considere adecuado..." (Sent. S.C.J. octubre 1971, B.J.731, pág.2888).

Los Notarios Públicos ante el Código Tributario

I.- Introducción.

De conformidad con el literal e) del artículo 9 de la Constitución de la República Dominicana, es deber fundamental de todos los particulares "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas." Es decir, los particulares deben colaborar con el Estado para solventar los gastos que éste realiza en la conservación de sus bienes y en la satisfacción de las necesidades públicas.

Aunque el término "capacidad contributiva" ha sido ampliamente debatido en la doctrina tributaria, podría considerarse, aún a sabiendas de que el mismo puede ser catalogado como un concepto jurídico indeterminado, que es la capacidad que tiene una persona para pagar impuestos.

Esta capacidad que tienen las personas para pagar impuestos se puede manifestar de diferentes formas, como por ejemplo: la posesión, adquisición o venta de riquezas o propiedades, consumo de productos, obtención de ingresos y otras.

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley No.301, de fecha 21 de junio de 1964, mejor conocida como Ley del Notariado, "Los Notarios son los Oficiales Públicos instituidos para recibir los actos a los cuales las partes deban o quieran dar el carácter de autenticidad inherente a los actos de la autoridad pública y para darles fecha cierta, conservarlos en depósito y expedir copias de los mismos. Tendrán facultad además, para legalizar las firmas o las huellas digitales de las partes, en la forma establecida por la presente Ley."

En este sentido, y en razón de que en muchas ocasiones los Notarios Públicos intervienen en las relaciones económicas de los particulares, en las cuales comúnmente pueden haber signos de capacidad contributiva, el rol de los Notarios Públicos en la instrumentación de ciertos actos resulta de gran interés para la materia tributaria, sobretodo como mecanismo de control del cumplimiento de los deberes y obligaciones fiscales.

El establecimiento de tributos da origen a una relación jurídica tributaria entre dos sujetos: a) El sujeto activo, que será el Estado o ente público encargado de exigir el pago de los tributos; y, b) El sujeto pasivo, que es aquel que se encuentra obligado a pagar el tributo, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable. Cuando el sujeto pasivo paga los tributos, se dice que cumple con su obligación tributaria.

Sin embargo, en ciertas ocasiones la ley, como una forma de ayudar al mejor cumplimiento de la obligación tributaria, no se conforma con establecer deberes y obligaciones a cargo de los sujetos de la obligación tributaria, sino que también exige que ciertos terceros

contribuyan con el Fisco, principalmente a través del suministro de informaciones básicas que lo ayuden a minimizar las evasiones fiscales. Dentro de estos terceros se encuentran los Notarios Públicos.

El Código Tributario Dominicano, consciente del papel que juegan los Notarios Públicos en las relaciones económicas de los particulares, estableció algunas disposiciones con respecto a éstos, principalmente dirigidas a evitar la evasión fiscal.

II.- Deberes Formales de los Notarios Públicos.

El Código Tributario establece algunos deberes formales que deben ser cumplidos por los Notarios Públicos, entre los cuales se encuentran los siguientes:

A) Deber de Facilitar las Tareas de la Administración Tributaria:

De acuerdo con el artículo 50, "los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización, investigación y cobranza que realice la Administración Tributaria."

B) Obligación de los Notarios Públicos a Proporcionar Información a la Administración Tributaria:

De conformidad con el artículo 53, estarán igualmente obligados a proporcionar informaciones, datos y antecedentes a la Administración Tributaria, los siguientes:

a) Los Notarios Públicos, los Registradores de Títulos, los Directores del Registro Civil y Conservadores de Hipotecas, deberán comunicar a la Administración Tributaria, en el tiempo y forma que ésta disponga, los contratos que se otorgaren ante ellos o que se les sometieren para su registro, inscripción o transcripción que incidan o puedan incidir en la situación tributaria de los contribuyentes.

De la lectura de este literal a) del artículo 53 del Código Tributario, se extraen las siguientes deducciones:

1) Los Notarios Públicos deben proporcionar información a la Administración Tributaria, en el tiempo y forma que ésta determine. El tiempo y la forma en que los Notarios Públicos deben de suministrarle al Fisco la información podrá estar contenida en una norma general aplicable a todos los Notarios Públicos o mediante un pedimento particular efectuado a uno o varios Notarios.

2) El texto legal se refiere únicamente a los contratos que incidan o puedan incidir en la situación tributaria de los contribuyentes y no a cualquier tipo de acto o documento. En consecuencia, debe tratarse de un contrato y que este contrato incida o pueda incidir en la situación tributaria de los contribuyentes.

A su vez, de la lectura del texto del literal a) del artículo 53 del Código Tributario, surgen las siguientes interrogantes:

1) Cuando esta disposición expresa textualmente "los contratos que se otorgaren ante ellos", se está refiriendo únicamente a los actos auténticos, que son realmente los que se otorgan ante Notario Público, o se refiere también a los contratos cuyas firmas sean legalizadas por Notarios?

A simple vista y en razón de que el texto legal utiliza el concepto "otorgaren", parecería que esta disposición legal únicamente se refiere a los actos auténticos y no a los contratos en los cuales el papel del Notario Público se limite a legalizar las firmas de las partes contratantes. Sin embargo, para la materia tributaria tanto los actos auténticos como los contratos bajo firma privada, pueden tener relevancia, de donde podría interpretarse que este texto legal abarca ambos tipos de documentos. No obstante, el texto es confuso y debe ser esclarecido.

En virtud de que el artículo 34 del Código Tributario consagra que "la Administración Tributaria goza de facultades para dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos, así como para interpretar administrativamente este Código y las respectivas leyes tributarias y sus Reglamentos", entendemos que el Fisco debe, mediante una norma general, interpretar el texto del literal a) del artículo 53 del Código Tributario, para así descartar cualquier duda o falsa interpretación que pueda acarrear inconvenientes a los Notarios.

2) Cuáles son aquellos contratos que "incidan o puedan incidir en la situación tributaria de los contribuyentes"? Puede esta incidencia ser determinada por el Notario?

Entendemos que las respuestas a estas interrogantes pueden ser dadas únicamente por disposiciones reglamentarias del Poder Ejecutivo, a través del Reglamento, o de la Administración Tributaria, a través de una Norma General, o por alguna decisión judicial cuando se presente un caso. De otra manera, sólo sería especular.

b) Los Notarios Públicos y funcionarios administrativos no instrumentarán ningún acto traslativo, declarativo o de cualquier modo concerniente a propiedades, si no se les demuestra que ha sido cumplida la obligación tributaria relativa a esas propiedades.

En razón de que existen algunos tributos que recaen sobre las propiedades, como por ejemplo el Impuesto a las Viviendas Suntuarias y Solares Baldíos, y otros sobre las transferencias de propiedades, como la ganancia de capital y la retención del 2% de pago a cuenta contenida en el artículo 309 del Código Tributario, la ley ha querido establecer a cargo de los Notarios el deber formal de "no instrumentar" actos traslativos o declarativos de propiedad, sin que se les demuestre que la obligación tributaria relativa a esas propiedades ha sido cumplida.

Sin embargo, y al igual que en la disposición anterior, de la lectura de esta norma surgen las siguientes interrogantes:

1) Cuando este literal b) del artículo 53 del Código Tributario utiliza el concepto "instrumentarán", se refiere sólo a los actos auténticos, que son los que se "instrumentan" ante Notario o también se refiere a aquellos actos cuyas firmas sean legalizadas por Notario?

Al igual que lo expresado anteriormente, entendemos que el Fisco debe interpretar esta disposición y aclarar el texto.

2) Se refiere esta disposición a los impuestos que deben ser pagados por concepto de transferencias mobiliarias e inmobiliarias o únicamente a aquellos que se aplican a su propiedad o tenencia?

A nuestro entender esta disposición no se aplica a los impuestos sobre transferencias mobiliarias o inmobiliarias, ya que estos impuestos sólo pueden ser exigidos con posterioridad a la transferencia y la transferencia legalmente se realiza (al menos como medio de prueba) después que el acto ha sido instrumentado y firmado por las partes contratantes.

Por el contrario, entendemos que esta norma sí se aplicaría en los casos de impuestos que recaigan sobre las propiedades, como sería el Impuesto a las Viviendas Suntuarias y Solares Baldíos. En este último caso, para que el Notario pueda instrumentar un acto relativo a una propiedad, ya sea su venta o una declaración sobre la misma o su arrendamiento, sin incurrir en responsabilidad, debe tener conocimiento de que los impuestos relativos a esa propiedad han sido satisfechos. Este conocimiento es obtenido mediante la entrega al Notario de los recibos de pagos de impuestos.

En este sentido, conviene transcribir el artículo 11 de la Ley No.18-88, de fecha 5 de Febrero de 1988, del Impuesto sobre las Viviendas Suntuarias y los Solares Urbanos No Edificados, el cual establece lo siguiente: "A partir de la publicación de la presente Ley, los Notarios Públicos o quienes hagan sus veces, no instrumentarán ningún acto relativo, declarativo, ni de cualquier otro modo concerniente a inmuebles sujetos al pago de este impuesto,

incluyendo las particiones y liquidaciones de cualquier naturaleza, enajenaciones, comunidades, sucesiones, arrendamientos, hipotecas, etc., si no se les muestra el recibo que acredite que la última cuota semestral que corresponda, al momento del acto, ya ha sido pagada. En ningún caso los Notarios o quienes hagan sus veces retendrán el recibo de pago del impuesto y se limitarán a dejar constancia en los actos que instrumenten del número y fecha de dichos recibos."

Por su parte, las disposiciones del artículo 53 del Código Tributario tienen a su vez estrecha relación con el literal i) del artículo 44 del mismo Código, el cual faculta a la Administración Tributaria a requerir información.

En efecto, de conformidad con el artículo 44, "los órganos de la Administración Tributaria disponen de amplias facultades de inspección, fiscalización e investigación a través de sus funcionarios competentes, con el objeto de que sean cumplidas las disposiciones de este Código y de otras leyes, reglamentos y normas tributarias puestas a su cargo".

Agrega el indicado artículo 44 que "estos funcionarios, en el ejercicio de estas facultades, gozarán de fe pública y estarán específicamente facultados para: i) Requerir informaciones y declaraciones juradas a contribuyentes y responsables e información a terceros relacionadas con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como la exhibición de documentación relativa a tales situaciones".

Añade el artículo 44 que esta facultad se ejercerá de acuerdo con las siguientes limitaciones: 1) La Administración Tributaria no podrá exigir informes a los ministros del 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 de que se trate o están obligados a guardar el secreto de la correspondencia epistolar o de las comunicaciones en general."

En este sentido, y de conformidad con las disposiciones antes transcritas, los Notarios Públicos deben suministrar a la Administración Tributaria las informaciones que les sean requeridas, así como exhibir sus documentaciones. Sin embargo, los Notarios Públicos no están obligados a suministrarle a la Administración Tributaria aquellas informaciones o documentos que legalmente puedan tener carácter de secretas, como podría ser, a nuestro entender, un testamento místico.

III.- Deber de los Notarios Públicos de Cumplir con las Normas Generales que Dicte la Administración Tributaria.

Además de los deberes formales puestos expresamente por el Código Tributario a cargo de los Notarios Públicos, éstos deben acatar y cumplir con las normas generales que emita la Administración Tributaria.

Señala el Párrafo II del artículo 34 del Código Tributario, refiriéndose a las Normas Generales que puede emitir la Administración Tributaria, que "estas normas tendrán carácter obligatorio respecto de los contribuyentes, responsables del cumplimiento de obligaciones tributarias y terceros y para los órganos de la Administración Tributaria."

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

IV.- Consecuencias que se Derivan del Incumplimiento de los Deberes Formales por parte del Notario Público.

La relación jurídica tributaria que surge en virtud de los tributos es, como su nombre lo indica, una relación jurídica, no una relación de carácter moral. Existe la obligación de pagar el tributo debido y el deber de coadyuvar a con esta obligación mediante el cumplimiento de los deberes formales. El no cumplimiento de estos deberes implica una infracción tributaria, sancionada en la forma y medida que indica la ley. Pero además de una sanción, el no cumplimiento de los deberes formales podría implicar la creación de un vínculo de solidaridad entre el deudor tributario y el incumplidor.

A) Responsabilidad Solidaria.

De conformidad con el artículo 11 del Código Tributario, "son solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes", las siguientes personas:

a) "Las personas y funcionarios que por disposición de la Ley o de la Administración Tributaria deben exigir o verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando incumplan esta obligación" (Literal g).

En este sentido, por ejemplo, si como se ha dicho un Notario Público tiene el deber formal de no instrumentar un acto relativo a una propiedad, sin antes constatar que sobre esa propiedad no existen impuestos pendientes de pago, y aún así no constata esta situación, sino que, por el contrario, intrumenta ese acto, y posteriormente resulta que real y efectivamente el

Impuesto a las Viviendas Suntuarias y Solares Baldíos, por ejemplo, que recaía sobre esa propiedad no había sido satisfecho, ese Notario Público será responsable solidario con el contribuyente, del pago de esos impuestos.

b) "Los terceros que faciliten las evasiones del tributo por su negligencia o culpa" (Literal i).

Sobre este particular debe señalarse que cuando un Notario Público facilite las evasiones del tributo, como por ejemplo mediante una falsedad en la instrumentación de un acto, con o sin el consentimiento de las partes, ese Notario Público es responsable solidario con el contribuyente del pago de los tributos evadidos, sin perjuicio de otras sanciones penales y tributarias que puedan corresponder.

B) Mandamiento de Apremio.

Según dispone el artículo 190 del Código Tributario, "el representante del Ministerio Público, a petición de la Administración Tributaria, procederá a librar mandamiento de conducencia, como medida de apremio contra aquellos que no obtemperen a los requerimientos a que se refieren las letras i), j), k) y l) del Artículo 44 de este Código".

Como habíamos señalado anteriormente, el literal i) del artículo 44 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria podrá "requerir informaciones y declaraciones juradas a contribuyentes y responsables e información a terceros relacionadas con hechos que en el ejercicio de sus actividades hayan contribuido a realizar o hayan debido conocer, así como la exhibición de documentación relativa a tales situaciones."

De esta manera, y de conformidad con los artículos 44 y 190 del Código Tributario, cuando los Notarios Públicos se nieguen a suministrarle a la Administración Tributaria las informaciones que se les requieran, se podrá ordenar contra ellos mandamiento de conducencia, como medida de apremio.

Sin embargo, entendemos la inconstitucionalidad de esta disposición, por ser contraria al numeral 1 del artículo 8 de la Constitución de la República, que textualmente expresa que "no se establecerá el apremio corporal por deuda que no proveniere de infracción a las leyes penales".

C) Responsables de la Infracción.

De conformidad con el numeral 3 del artículo 213 del Código Tributario, "son también responsables y se les aplicará la misma sanción que el autor principal, sin perjuicio de la

graduación que corresponda, los terceros que, aún cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, faciliten, por su culpa o dolo una infracción de tipo delictual."

D) Incumplimiento de los Deberes Formales.

Señala el artículo 253 del Código Tributario que "toda acción u omisión tendente a impedir u obstaculizar la determinación de la obligación tributaria o el control y fiscalización de los tributos por parte de la Administración Tributaria, constituye una violación de los deberes formales".

Por su parte, el artículo 254 del mismo Código, refiriéndose a la obstaculización que señala el artículo 253, dispone que "incurren en esta falta tributaria, sin perjuicio de otras situaciones, los contribuyentes, responsables o terceros que no cumplan los deberes formales establecidos en este Código, en leyes tributarias especiales, o en Reglamentos y normas dictadas por la Administración Tributaria."

Establece, asimismo, el numeral 13 del Párrafo del artículo 254 de este Código, que en especial constituyen casos de incumplimiento de los deberes formales, "la negativa a proporcionar la información que le sea requerida por la Administración Tributaria."

E) Sanción Aplicable.

Señala el artículo 257 del Código Tributario, que "el incumplimiento de los deberes formales será sancionado con multa de RD\$100.00 a RD\$10,000.00.

F) Competencia para Conocer y Juzgar la Infracción.

De conformidad con el numeral 3 del artículo 205 del Código Tributario, el incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros es una Falta Tributaria. Por su parte, el artículo 218 del mismo Código señala que "las Faltas Tributarias serán conocidas y sancionadas por la Administración Tributaria". No obstante, existen importantes teorías que entienden que otorgarle un poder sancionatorio a la Administración Tributaria constituye una violación a la Constitución de la República, pues el poder de sancionar sólo puede corresponder a los tribunales judiciales.

Charla dictada ante el Colegio Dominicano de
Notarios, Hotel Lina, 12 de febrero de 1993.

Algunos Aspectos Inconstitucionales del Código Tributario

El Código Tributario Dominicano, establecido mediante Ley No.11-92, de fecha 15 de mayo de 1992, contiene algunos aspectos que a nuestro entender son contrarios a la Constitución dominicana y que por ende acarrearán la nulidad absoluta de dichas normas, de conformidad con el artículo 46 de la misma, la cual consagra la nulidad de pleno derecho de toda ley, decreto, reglamento, acto o resolución que sea contraria a las disposiciones de la Constitución.

Algunas de las disposiciones estampadas en el Código Tributario y que entendemos son violatorias a las normas de la Constitución, son las siguientes:

1.- Creación, por Vía Administrativa, de Sujetos Pasivos Responsables y Agentes de Retención del Impuesto:

Los responsables y agentes de retención del impuesto son aquellas personas que sin tener el carácter de contribuyentes, deben pagar los impuestos que le corresponden pagar a otras personas. Es decir, son terceros obligados al pago de una deuda tributaria originada en un contribuyente. Algunos autores los llaman deudores por deudas ajenas.

Como ejemplo de responsable se cita al padre que debe pagar los tributos que tienen que pagar sus hijos menores de edad. Como ejemplo de agente de retención se menciona el patrono que debe retener y pagarle al Fisco el Impuesto sobre la Renta de sus empleados.

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

Por su parte, el artículo 35 del Código Tributario señala que "corresponde a la Administración Tributaria dictar normas generales en especial sobre las siguientes materias: "...instituir y suprimir agentes de retención, de percepción e información".

A nuestro entender los artículos 6 y 35 del Código Tributario presentan aspectos inconstitucionales, por las siguientes razones:

a) Son contrarios al Principio de Legalidad Tributaria, consignado en el numeral 1 del artículo 37 de la Constitución de la República, que prescribe como una facultad exclusiva del Congreso Nacional "establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación".

Esto significa que es únicamente al Congreso Nacional a quien le corresponde establecer los impuestos e indicar con exactitud los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir las personas que están obligadas al pago del impuesto.

Siendo los sujetos pasivos de la obligación tributaria un aspecto esencial de todo tributo y correspondiéndole con exclusividad al Congreso Nacional establecer los tributos y su modo de recaudación, el Congreso Nacional no puede, ni siquiera por ley, delegar esta atribución en ningún otro poder del Estado, pues en tal caso se estaría violando el artículo 4 de la Constitución de la República, que indica expresamente que los poderes del Estado "no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes".

b) Los artículos 6 y 35 del Código Tributario son contrarios al numeral 5 del artículo 8 de la Constitución de la República, que establece textualmente que "a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda". Por lo tanto, sólo la ley, como acto emanado del Congreso Nacional, puede crear obligaciones, no teniendo el Congreso Nacional facultad para delegar en el Reglamento ni en la Administración Tributaria, su potestad exclusiva de crear obligaciones, pues en tal caso también se violaría el artículo 4 de la Constitución.

2) Impedimento de Salida:

Dispone el literal f) del artículo 53 del Código Tributario que "la Dirección General de Migración no deberá autorizar la salida del país de las personas investigadas por presuntas defraudaciones tributarias".

Creemos que esta disposición es contraria al numeral 4 del artículo 8 de la Constitución, que establece como un derecho esencial de los individuos "la libertad de tránsito, salvo las restricciones que resultaren de las penas impuestas judicialmente o de las leyes de policía, de inmigración y de sanidad".

En el caso del literal f) del artículo 53 del Código Tributario, no se trata de penas impuestas judicialmente ni es el resultado de aplicar las leyes de policía, de inmigración o de sanidad, sino de leyes tributarias de contenido penal, como es el caso de las personas investigadas por presuntas defraudaciones tributarias.

3) Solve et Repete o Pago Previo para Recurrir:

Señalan los artículos 63, 80, 117, 140 y 143 del Código Tributario que para un contribuyente poder elevar un recurso por ante el Tribunal Contencioso Tributario y defenderse de las actuaciones de la Administración Tributaria, debe primero pagar los impuestos que el Fisco le exige. Es decir, que primero debe pagar y luego defenderse.

Los artículos 8, numeral 5, y 100 de la Constitución, establecen el derecho a la igualdad. Cuando el Código Tributario exige el pago previo para recurrir, se viola el Principio de Igualdad en los siguientes aspectos:

a) Se crea discriminación y desigualdad entre las partes litigantes, pues se le exige a una de las partes que debe pagar para poder defender sus derechos. Así, se está prejuzgando el fondo del asunto.

b) Se establece una discriminación entre aquellos ciudadanos con posibilidades económicas para pagar los tributos exigidos como requisito previo para defender sus derechos y aquellos que no tienen posibilidades económicas para pagar previamente.

c) Se establece una presunción de culpabilidad con respecto a los contribuyentes y un privilegio en favor del Fisco (*).

4) Apremio Corporal:

Dispone el artículo 190 del Código Tributario que "el representante del ministerio público, a petición de la Administración Tributaria, procederá a librar mandamiento de conducencia, como medida de apremio, contra aquellos que no obtemperen a los requerimientos a que se refieren las letras i), j), k) y l) del artículo 44 de este Código".

Estos literales del artículo 44 del Código Tributario se refieren al deber formal que pesa sobre ciertas personas y entidades de ofrecerle a la Administración Tributaria las informaciones y datos que ésta les requiera.

Consideramos que el artículo 190 del Código Tributario es contrario al literal a) del numeral 2 del artículo 8 de la Constitución, que dispone textualmente que "no se establecerá el apremio corporal por deuda que no proviniera de infracción a las leyes penales".

En el presente caso no se trata de una infracción a las leyes penales, sino de una norma tributaria que le impone a terceros ajenos a la obligación tributaria un deber formal de suministrar ciertas informaciones al Fisco y cuya inobservancia o incumplimiento por parte de ese tercero se puede traducir en aquello que en derecho tributario se conoce como una falta o contravención tributaria.

5) Principio de Personalidad de las Penas:

Refiriéndose a las penas de prisión, el artículo 235 del Código Tributario señala que "cuando se trate de personas jurídicas, sucesiones indivisas y demás entidades colectivas o en el caso de incapaces, la pena de prisión se ejecutará en las personas de sus representantes".

Esta disposición es contraria al artículo 102 de la Constitución, la cual establece que "nadie podrá ser penalmente responsable por el hecho de otro".

En consecuencia, y de acuerdo con nuestra Carta Magna, las penas de prisión, que siempre son penas o sanciones de carácter penal, sólo pueden aplicarse sobre la persona del infractor y nunca ejecutarse sobre otras personas (**).

6) Eliminación por Etapas de las Exenciones Fiscales:

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

- a) El vencimiento especificado en el acuerdo;
- b) El período de tres años a contar del 1 de enero de 1992;
- c) El período prescrito por el Poder Ejecutivo, si lo hubiere.

A nuestro entender el artículo 394 del Código Tributario es contrario a las disposiciones del artículo 110 de la Constitución, el cual establece que 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...

En consecuencia, si una persona disfruta de una exención mediante un contrato aprobado por el Congreso Nacional o mediante una concesión amparada en una ley, por un tiempo determinado, esa persona disfruta de un derecho irrevocable de beneficiarse de la exención durante todo el tiempo que se le concedió y ninguna ley ni decreto ni reglamento, de ningún poder del Estado, podría legalmente eliminar ni disminuir el período de tiempo para el cual se concedió esa exención impositiva, pues de lo contrario se violaría el artículo 110 de la Constitución.

7) Ganancia de Capital:

La ganancia de capital es el incremento de valor que experimenta un activo de capital a través del tiempo.

Por ejemplo, si una persona adquirió una casa en el año 1985 en la suma de RD\$400,000.00 y en el año de 1993 esa misma casa tiene un valor de RD\$1,000,000.00, se produjo una ganancia de capital de RD\$600,000.00.

Normalmente la ganancia de capital no se produce en un solo día, sino que se produce en forma periódica, es decir a través del tiempo. Una propiedad o activo de capital puede aumentar o disminuir su valor diariamente.

Con anterioridad al Código Tributario, y en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta, la Ley vigente era la No.5911 del 22 de mayo de 1962, la cual expresaba en su artículo 29, literal l), que las ganancias de capital estaban exentas del pago del Impuesto sobre la Renta.

Con la puesta en vigencia del Código Tributario, en fecha 1 de junio de 1992, las ganancias de capital realizadas, es decir comprobadas a través de la enajenación del activo, resultan gravadas con el Impuesto sobre la Renta.

De acuerdo con el artículo 289 del Código Tributario, para calcular la ganancia de capital se tomará en cuenta la diferencia existente entre el valor de adquisición o producción de un bien, ajustado por la inflación, y el valor de enajenación de ese bien.

No obstante, y es aquí donde resulta la inconstitucionalidad del artículo 289, el Código Tributario no tomó en consideración aquellas ganancias de capital que fueron generadas y acumuladas con anterioridad a la puesta en vigencia del Código Tributario.

En efecto, conceptualmente pueden existir dos tipos de ganancias de capital: a) Aquellas realizadas, es decir comprobadas a través de la enajenación del activo o propiedad, mediante la diferencia de valor que pueda existir entre el valor de adquisición y el valor de la enajenación; y, b) Aquellas no realizadas, es decir aquel incremento real del valor del activo, pero que no se manifiesta a través de una enajenación, pues el activo o propiedad aún permanece en el patrimonio de la persona, pero cuyo valor real e incremento se puede manifestar a través de una tasación o estimado del valor del activo.

Cuando el Código Tributario no toma en consideración la exención que estaba contenida en el literal l) del artículo 29 de la Ley No.5911, respecto de las ganancias de capital, sino que, por el contrario, grava las ganancias de capital no realizadas, generadas y acumuladas antes de la entrada en vigencia del Código Tributario, está haciendo una aplicación retroactiva de la ley y por tanto violando el Principio de Irretroactividad de la Ley contemplado en el artículo 47 de la Constitución, que establece que "la ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subyudice o cumpliendo condena. En ningún caso la ley ni poder público alguno podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior".

En este caso, el Código Tributario, al pretender gravar las ganancias de capital generadas antes de su vigencia, estaría alterando la seguridad jurídica derivada de situaciones que ya estaban establecidas conforme al literal l) del artículo 29 de la Ley No.5911, del Impuesto sobre la Renta, y por ende estaría violando el artículo 47 de la Constitución (***)).

(*) Sobre el tema del Pago Previo o Solve et Repete se publica un artículo más amplio en este libro.

(**) Sobre el aspecto del Principio de la Personalidad de las Penas en el ámbito tributario, se recomienda leer el tema "La Responsabilidad Penal de las Personas Morales y sus Administradores", tratado por el Lic. Julio Miguel Castaños Guzman, en su Tesis de Maestría en Derecho Empresarial y Legislación Económica, titulada Algunos Temas Controversiales en el Derecho Empresarial, PUCMM, 1995.

(***) En este mismo libro, en la parte relativa a Temas del Impuesto Sobre la Renta, se publica un artículo más amplio sobre las ganancias de capital.

La Consulta

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 presentan en algunos aspectos del orden tributario, las legislaciones han contemplado y normado el régimen de las consultas, por medio de las cuales la Administración Tributaria 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 un interesado ante cualquier empleado de la Administración, en tanto que la consulta interpretativa sólo puede ser efectuada por el interesado ante el órgano correspondiente y sólo puede ser 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 consulta 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.

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 cual no tienen un carácter obligatorio para ésta; para otras, sin embargo, se entiende que la respuesta a una consulta surte efecto obligatorio y vinculante.

De igual modo, algunos regímenes establecen requisitos para la consulta. Así, sólo determinadas personas pueden consultar y únicamente en casos específicos.

En nuestro país el Código Tributario contempló el régimen de la consulta, dedicando seis artículos a tales fines. En efecto, en su artículo 38 establece textualmente que "la Administración Tributaria podrá ser consultada, por quien tuviere un interés personal y directo, sobre la aplicación de la Ley a una situación concreta".

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

El artículo 39 del Código, 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 Código Tributario Dominicano en su artículo 42, entienden que la respuesta a una consulta obliga a la Administración, aunque únicamente respecto del consultante y del caso específico consultado. En este sentido, señala dicho artículo que la respuesta a las consultas presentadas sólo surtirá efectos vinculantes para la Administración Tributaria respecto del consultante.

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 por ante los órganos superiores o por ante los tribunales.

En algunas legislaciones se permite recurrir en contra de una consulta evacuada de por la Administración, con la salvedad de que la decisión tomada obliga a todos. Otras

legislaciones, como por ejemplo la parte final del artículo 42 del Código Tributario Dominicano, señalan expresamente que la consulta "no será susceptible de ningún recurso".

Por otra parte, surgen las siguientes interrogantes: ¿Puede la Administración Tributaria cambiar el criterio adoptado en una respuesta a una consulta? Si ésto 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 surta efecto para el futuro. Esta situación ha sido prevista por el artículo 43 del Código Tributario Dominicano, al consagrar que "la Administración Tributaria podrá cambiar de criterio respecto de una materia consultada. Este nuevo criterio deberá recogerse en una norma general publicada de acuerdo con el artículo 37 y surtirá efecto respecto de todos los hechos generadores pendientes a la fecha de dicha publicación o posteriore a ella".

Es importante notar que el artículo 43 del Código Tributario Dominicano exige de una norma general para que la Administración Tributaria pueda cambiar de criterio en una consulta ya dada.

Otras legislaciones, por su parte, permiten que la Administración recurra contra sus propias decisiones, por ante órganos superiores o tribunales administrativos o tributarios.

Debido al principio de jerarquía administrativa que rige en los sistemas centralizados, se considera que el superior jerárquico puede abocarse al conocimiento de la consulta, ya sea de oficio o a instancia del interesado. Asimismo, puede revocar la consulta respondida por un organismo inferior.

Periódico Ultima Hora 13 de diciembre de 1984, modificado.

Temas del Impuesto Sobre la Renta

El Ajuste por Inflación y la No Reglamentación del Código Tributario

I.- El Ajuste por Inflación.

El Código Tributario Dominicano, promulgado en fecha 15 de mayo de 1992 y puesto en vigencia a partir del día 1 de junio de 1992, se encuentra dividido en cuatro títulos, cada uno de los cuales hace referencia, para la mejor aplicación del Código, al Reglamento que debe emitir el Poder Ejecutivo, en cumplimiento de un mandato de la ley y de las facultades que le confiere el artículo 55 de la Constitución de la República.

Sin embargo, y por un desliz del legislador, únicamente los artículos 358 del Código Tributario, referente al Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), y 387 de este Código, referente al Impuesto Selectivo al Consumo, señalan un plazo de noventa (90) días para que el Poder Ejecutivo emita el respectivo Reglamento, sin que los títulos I y II del Código Tributario, referentes a las Normas Generales y al Impuesto sobre la Renta, establezcan plazos para que el Poder Ejecutivo emita los Reglamentos relativos a estos títulos.

Pero a pesar de los graves errores, contradicciones jurídicas y aspectos inconstitucionales de que adolece el Código Tributario, es loable el hecho de el mismo Código adoptara modernos mecanismos para adaptarse a los desajustes que ocasiona la inflación y la devaluación monetaria.

En efecto, a través de un moderno sistema de ajuste por inflación, nuestro Código Tributario se coloca a la vanguardia en el campo de la tributación, previendo y tratando de corregir los posibles cambios inflacionarios que podrían afectar tanto al Fisco como a los contribuyentes. Es de esta manera que el Código Tributario, principalmente en sus artículos 287, 289, 318 y 327 relativos al Impuesto sobre la Renta, hace referencia al ajuste por inflación.

La importancia que reviste el ajuste por inflación es de tal magnitud que tiene estrecha relación, entre otros, con los siguientes aspectos:

- 1) Los tramos de la escala impositiva establecidos por el artículo 296;
- 2) Cualquier cantidad expresada en Pesos Dominicanos;
- 3) Cualquier participación neta en el capital de un negocio o en un activo de capital no relacionado con un negocio;
- 4) El traspaso a ejercicios posteriores de las pérdidas netas por operaciones y de las cuentas de dividendos;
- 5) El crédito por impuestos pagados en el extranjero, según el artículo 316, literal a);
- 6) El mínimo no imponible establecido para las personas físicas;
- 7) La actualización de los activos fijos o activos de capital y su relación con la depreciación y con la ganancia o pérdida de capital (artículos 287 y 289 del Código);
- 8) El impuesto sustitutivo sobre retribución complementaria (artículo 318 del Código).

II.- Forma de Realizar el Ajuste por Inflación.

Para realizar los ajustes por inflación, el Código Tributario consigna lo siguiente:

1) Para los Activos Fijos o Activos de Capital Poseídos Antes del 1 de Enero de 1992:

Establece el literal c) del artículo 289 del Código Tributario que "El costo fiscal de cualquier activo de capital en poder del contribuyente al 1 de enero de 1992, no será inferior a su costo ajustado por la inflación en dicha fecha. El Poder Ejecutivo producirá un cuadro donde se muestre un multiplicador para 1980 y para cada año subsiguiente anterior a 1992. Dichos multiplicadores reflejarán el porcentaje de aumento de los precios al consumidor en la República Dominicana al 31 de diciembre de 1991 con respecto a los precios al consumidor al 31 de diciembre del año en el cual el activo fue adquirido. El costo ajustado por la inflación de cualquier activo al cual sea aplicable este párrafo será igual a la multiplicación de su costo fiscal por el multiplicador correspondiente al año de la adquisición. El multiplicador del año 1980 será el utilizado para los activos adquiridos antes de 1980".

2) Ajuste por inflación para los casos que surjan con posterioridad al 1 de Enero de 1992:

Señala el artículo 327 del Código Tributario que "El Poder Ejecutivo ordenará cada año calendario un ajuste por inflación en base a la metodología establecida en el Reglamento, basada en el índice de los precios al consumidor del Banco Central".

III.- Problemas que se Presentan por la No Reglamentación del Ajuste por Inflación.

1) Uno de los problemas que se presentan en la actualidad es que el Poder Ejecutivo no ha emitido el cuadro donde se muestre un multiplicador para 1980 y para cada año subsiguiente anterior a 1992, conforme a lo dispuesto por el artículo 289 del Código Tributario.

La falta del cuadro multiplicador para el ajuste por inflación tiene como consecuencia el desconocimiento para los contribuyentes acerca de cómo calcular las posibles ganancias o pérdidas de capital derivadas de la enajenación de activos de capital y de cómo deberían presentar sus declaraciones juradas.

Ante la inercia del Poder Ejecutivo y autoatribuyéndose facultades que no le corresponden, lo cual implica su ilegalidad, la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, basándose en los índices al consumidor del Banco Central, publicó en fecha 23 de junio de 1992 un aviso en la prensa, mediante el cual daba a conocer un multiplicador para el ajuste por inflación,

correspondiente a los años 1980 a 1991, y el cual se aplicaría tanto a los activos de capital como a los bienes depreciables adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 1992.

Aún con su ilegalidad, ya que el Código Tributario atribuía calidad al Poder Ejecutivo para presentar el cuadro multiplicador del ajuste por inflación, no a la Administración Tributaria, el aviso publicado por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta ha servido de base para calcular las ganancias o pérdidas de capital sujetas al impuesto.

2) Otro problema que se presenta es que todavía hasta el día de hoy el Poder Ejecutivo no ha emitido el ajuste por inflación correspondiente al año de 1992, contemplado en el artículo 327 del Código Tributario, lo cual es un aspecto vital para calcular el impuesto sobre retribuciones complementarias, el mínimo imponible para las personas físicas, los tramos impositivos y otros aspectos de suma importancia.

IV.- Como Solucionar la Falta de Reglamentación del Ajuste por Inflación.

A nuestro entender, la inercia del Poder Ejecutivo no invalida la ley, sino que, por el contrario, la ley mantiene todo su vigor y su aplicabilidad. En otras palabras, la falta de reglamento no es motivo para que la ley no se aplique en toda su extensión, ya que de lo contrario implicaría una supremacía del Poder Ejecutivo ante el Poder Legislativo.

Consideramos que el Código Tributario, en lo que respecta al ajuste por inflación, debe aplicarse tomando en cuenta los índices de precios al consumidor del Banco central, que es la forma dispuesta por los artículos 289 y 327 del Código.

V.- Conflicto entre la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta y los Contribuyentes, en lo que Respecta a los Bienes Depreciables y el Ajuste por Inflación.

Durante los últimos meses ha existido un amplio e interesante conflicto entre el Fisco y los contribuyentes, acerca de si los bienes depreciables adquiridos antes del 1 de enero de 1992 son sujetos o no de que se les aplique el ajuste por inflación contemplado en el artículo 289 del Código Tributario. Para algunos, este impase es lo que ha retrasado el Reglamento.

1) Posición de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta:

Como se dijo anteriormente, en fecha 23 de junio de 1992, la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, basándose en los índices al consumidor del Banco Central, publicó un aviso en la prensa, mediante el cual daba a conocer un multiplicador para el ajuste por inflación, correspondiente a los años 1980 a 1991. De acuerdo con este aviso, dicho factor

multiplicador se aplicaría tanto a los activos de capital como a los bienes depreciables adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 1992.

Sin embargo, de acuerdo con informaciones que hemos recibido la Dirección General del Impuesto sobre la Renta ha variado su posición, adoptando la siguiente postura:

a) Considerar que los bienes depreciables, es decir aquellos bienes que forman parte del negocio del contribuyente, no se consideran como partes de los activos de capital.

b) Admitir el ajuste por inflación contemplado en el artículo 327 del Código, para todos los activos, sean de capital o depreciables, adquiridos con posterioridad al 1 de enero de 1992.

c) Admitir el ajuste por inflación contemplado en el artículo 289, literal c), únicamente para los activos fijos o activos de capital y no para los bienes depreciables.

Esta situación es la contemplada por el Párrafo II del artículo 21 del Proyecto de Reglamento del Código Tributario.

Para sostener este criterio, se podría argumentar lo siguiente:

a) Que el literal c) del artículo 289 del Código Tributario, al contemplar el ajuste por inflación, sólo se refiere a los activos de capital poseídos antes del 1 de enero de 1992.

b) Que el literal e) del artículo 289 del Código Tributario, al definir el concepto de activo de capital, excluye expresamente los bienes depreciables o agotables, lo cual implica que los bienes depreciables no son activos de capital y por lo tanto no se les puede aplicar el literal c) del artículo 289 del Código.

c) Que el Numeral VII del literal e) del artículo 287 del Código Tributario, dispone expresamente que "la cantidad inicial para cualquier bien depreciable propiedad del contribuyente al 1 de enero de 1992, será su costo fiscal ajustado al cierre del 31 de diciembre de 1991. A estos fines, el descuento por depreciación así como los demás ajustes para períodos anteriores, se harán en virtud de la ley de Impuesto sobre la Renta aplicable a esos períodos".

d) Que el literal d) del artículo 289 del Código Tributario define el costo fiscal ajustado como "el costo fiscal reducido por los gastos, pérdidas, depreciación y agotamiento y otros conceptos de reducción que puedan ser debidamente cargados a la cuenta de capital y aumentado por mejoras y demás conceptos de aumento, debidamente incorporadas a la cuenta de capital".

e) Que el concepto de "costo fiscal ajustado" no implica que el costo fiscal de los bienes deba ajustarse a la inflación, sino que el costo fiscal de los bienes debe ser ajustado únicamente en lo que se refiere a las reducciones y aumentos señalados en el literal d) del artículo 289 del Código.

2) Posición de los Contribuyentes y Empresarios:

Los contribuyentes entienden que el ajuste por inflación contemplado en el literal c) del artículo 289 del Código Tributario, debe aplicarse sobre los bienes depreciables, tomando en consideración la fecha de adquisición o producción de los bienes, lo cual daría como resultado actualizar o ajustar en los libros los valores de dichos bienes.

Para sostener esta teoría se podría argumentar lo siguiente:

a) Que sólo los activos de capital pueden generar ganancia o pérdida de capital, de acuerdo con el artículo 289 del Código Tributario.

b) Que la primera parte del artículo 289 del Código Tributario trata el caso de las ganancias o pérdidas de capital que se puedan generar por la enajenación de bienes depreciables, lo cual implica que los bienes depreciables deben ser considerados como activos de capital.

c) Que el literal c) del artículo 289 del Código Tributario establece el ajuste por inflación para los activos de capital adquiridos antes del 1 de enero de 1992.

d) Que si los bienes depreciables son activos de capital, debe aplicársele el ajuste por inflación contemplado en el literal c) del artículo 289.

3) Mi Opinión:

Muchos son los criterios y argumentos que se han expuesto en relación a si los bienes depreciables adquiridos antes del 1 de enero de 1992 deben ser o no ajustados a la inflación.

La importancia de adoptar uno u otro criterio es de tal magnitud que envuelve miles de millones de pesos que el Fisco podría recibir o dejar de recibir, puesto que de aceptarse el criterio de que los bienes depreciables son sujetos de aplicársele el ajuste por inflación contemplado en el artículo 289, la tabla o porcentaje de depreciación admitida por la ley tendría que aplicarse sobre el valor actualizado de los bienes y no sobre el valor que los mismos tienen en los libros.

Es cierto que existe una máxima jurídica que señala que el legislador no comete disparates y que por lo tanto las normas jurídicas que parecen ser contradictorias tienen que ser interpretadas correctamente para buscar su verdadero sentido.

Sin embargo, a nuestro entender el problema de poder determinar si los bienes depreciables adquiridos antes del 1 de enero de 1992, son o no sujetos del ajuste por inflación consignado en el artículo 289, no es un asunto de interpretación de la ley, sino un problema de contradicción de normas jurídicas contenidas en el propio Código Tributario y en el hecho de poder determinar con exactitud si los bienes depreciables, tales como máquinas, vehículos y edificios utilizados en el negocio, constituyen o no parte de los activos de capital.

No existe duda respecto de que los únicos bienes que pueden ser sujetos del ajuste por inflación contemplado en el literal c) del artículo 289 son los bienes de capital o activos de capital. El problema se presenta, entonces, en determinar si conforme a la letra y al espíritu del Código Tributario los bienes depreciables deben ser considerados como activos de capital o como otro tipo de activos.

En otras palabras, si los bienes depreciables son activos de capital, entonces deben ajustarse a la inflación. Por el contrario, si los bienes depreciables no son activos de capital, entonces no deben ajustarse a la inflación.

Entendemos que el Código Tributario es contradictorio al pretender delimitar los bienes que pueden ser considerados como activos de capital. En efecto, si partimos de la idea establecida expresamente en el literal g) del artículo 289 de que los únicos bienes que pueden producir ganancia de capital son los activos de capital y de la idea de que la primera parte del artículo 289, al trazar normas para el cálculo de la ganancia de capital, señala el procedimiento a seguir respecto de los bienes depreciables, sería lógico y jurídico afirmar que si los bienes depreciables pueden producir ganancias de capital, entonces son activos de capital.

Por el contrario, si nos ceñimos estrictamente al literal e) del artículo 289, que define lo que es un activo de capital, concluiríamos afirmando que este literal excluye expresamente los bienes depreciables del concepto de activo de capital.

Desde el punto de vista lógico y contable, los bienes depreciables constituyen parte del activo fijo o activo de capital de un negocio, de donde se desprende que los bienes depreciables serían sujetos de ajustarse a la inflación, según el literal c) del artículo 289.

Ahora bien, desde el punto de vista jurídico, cómo debe resolverse el problema que se presenta ante la contradicción de dos textos de una misma ley?Cuál de los dos textos tendría preminencia sobre el otro?

En primer lugar podría pensarse en una modificación del Código Tributario. Sin embargo, ya existen derechos adquiridos o situaciones establecidas conforme a una legislación, de donde se desprende que una modificación del Código sólo tendría efecto para el futuro, sin que se pueda aplicar de manera retroactiva sin violar el artículo 47 de la Constitución.

En segundo lugar se podría pensar en una ley interpretativa o aclaratoria, de conformidad con el Párrafo II del artículo 3 del Código Tributario. Sin embargo, esta ley también tendría efecto retroactivo y por ende sería contraria a la Constitución.

En tercer lugar se podría pensar que en virtud de las disposiciones del artículo 34 del Código Tributario la Administración Tributaria tiene facultades para interpretar el Código Tributario. Sin embargo, a nuestro entender, esta interpretación del Código sólo constituiría el criterio del Fisco, no una interpretación definitiva, puesto que en tal caso se le estaría otorgando al Fisco facultades que corresponden a otros poderes del Estado y por ende violando la Constitución.

A nuestro entender, la única solución a las contradicciones del Código Tributario podría ser dada por los tribunales, especialmente por la Suprema Corte de Justicia en funciones de Corte de Casación, quienes "interpretando" el Código Tributario tendrían que adoptar una solución cuando se les presente judicialmente un caso en este sentido.

Por nuestra parte, y con muchas dudas de que legalmente tengamos la razón, consideramos que la parte capital del artículo 289 del Código Tributario es el que trata las normas generales y que por lo tanto tendría preminencia en su aplicación. En tal sentido, podríamos concluir afirmando, con serias dudas al respecto, como ya se dijo, en que los bienes depreciables sí son activos de capital y por ende sujetos de que se les aplique el ajuste por inflación consignado en el literal c) del artículo 289 del Código Tributario.

Nota: Charla presentada en la Universidad APEC, el 24 de junio de 1993. La parte final de este artículo fue publicada en Periódico Listín Diario, 11 de julio de 1993, pág 3

Las Ganancias de Capital y la Retención del 2%

Índice de Materias

I.- Introducción

II.- Concepto de Ganancia de Capital

- A) Ganancia de Capital en Sentido Amplio
- B) Ganancia de Capital en Sentido Restringido

III.- Concepto de Activo Fijo, Bien de Capital o Activo de Capital

IV.- Formas en que la Ley puede gravar las Ganancias de Capital

V.- La Ganancia de Capital en la derogada Ley No.5911, del Impuesto sobre la Renta

VI.- La Ganancia de Capital en el Código Tributario y en el Proyecto de Reglamento para su aplicación

- A) El Código Tributario Grava las Ganancias de Capital
- B) Conceptos de Ganancia y Pérdida de Capital a los fines del Código Tributario
- C) Mecanismo para Determinar la Ganancia o Pérdida de Capital
- D) Aspecto Inconstitucional en la Determinación de la Ganancia de Capital Sujeta a Impuesto
- E) Cuándo se Considera Obtenida la Ganancia de Capital
- F) Exención
- G) Las Ganancias de Capital como parte de la Renta Bruta del Contribuyente
- H) Casos en que las Pérdidas de Capital Exceden las Ganancias de Capital en un mismo Ejercicio Fiscal

VII.- El 2% de Retención

- A) El 2% de Retención Conforme al Cód. Tributario.
 - 1) La Retención sólo procede en caso de enajenación de Activos de Capital
 - 2) Personas que deben retener el 2%.
 - 3) Personas que no deben retener el 2%
 - 4) Personas a quienes se les debe retener
 - 5) Personas a quienes no se les debe retener.
- B) El 2% de Retención Conforme al Proyecto de Reglamento
 - 1) Transferencias de Propiedades de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas a Personas Jurídicas
 - 2) Los Notarios Públicos como Agentes de Información
 - 3) Enajenaciones Realizadas con Anterioridad al 1 de Junio de 1992
- C) Imposibilidad de Retención del 2% en ciertos Casos
- D) Cuándo debe Pagarse al Fisco el 2% Retenido
- E) Responsabilidad Solidaria del Agente de Retención
- F) Comprobante de Retención del 2%

G) La Retención del 2% es un Pago a Cuenta sobre una Presunta Ganancia de Capital

VIII.- Conclusiones

IX.- Bibliografía

Las Ganancias de Capital y Retención del 2%

I.- Introducción.

El Código Tributario de la República Dominicana, promulgado el día 15 de mayo de 1992, y puesto en ejecución el día 1 de junio de ese mismo año, introdujo profundas reformas al régimen del Impuesto sobre la Renta, antes consagrado en la Ley No.5911 de fecha 22 de mayo de 1962.

Una de esas reformas consistió en sustituir el concepto Renta Producto por el de Renta Flujo de Riquezas más Incremento de Patrimonio, lo cual implicó, como se verá más adelante, gravar con el Impuesto sobre la Renta las ganancias de capital.

En el presente trabajo se pretende hacer un breve análisis acerca de cómo es gravada la ganancia de capital en el Código Tributario.

II.- Concepto de Ganancia de Capital.

En términos generales el concepto ganancia de capital significa el incremento de valor que experimenta un bien de capital o activo fijo.

De acuerdo con García Mullin, en su Manual de Impuesto sobre la Renta, pág.103, el concepto de ganancia de capital puede ser manejado en un sentido amplio o en sentido restringido:

A) Ganancia de Capital en Sentido Amplio:

"Se considerarían ganancias de capital todos los aumentos en el valor de venta de los bienes de capital, sin que fuera necesario que ellos se hubieran efectivamente realizado mediante una enajenación. Por consiguiente, caerían dentro del concepto las simples valorizaciones experimentadas por esos bienes, aunque no se hubieran efectivizado en operaciones de traspaso de propiedad".

Para que se entienda mejor el concepto de Ganancia de Capital en Sentido Amplio, ponemos el siguiente ejemplo: Imaginemos que una persona tiene una casa que adquirió en RD\$100,000.00 en el año de 1985; con el transcurso del tiempo esa casa fue incrementando su valor, llegando en el año de 1993 a tener un valor de RD\$500,000.00. En este caso ha ocurrido una ganancia de capital de RD\$400,000.00, sin que la propiedad haya sido enajenada o traspasada a ninguna otra persona, pues la casa sigue siendo propiedad de su titular original. Es decir, ha ocurrido un incremento del valor de la propiedad sin haberse producido un traspaso.

Para calcular a cuánto asciende la ganancia de capital en estos casos, se toma en cuenta la diferencia existente entre el precio de adquisición de la casa, que fue de RD\$100,000.00 y el valor estimado o presunto que se le dió a la propiedad en el año de 1993, que fue de RD\$500,000.00.

El gran inconveniente que tiene aplicar en la práctica el concepto de ganancia de capital en sentido amplio, es el de no saber con exactitud en qué momento preciso y en qué proporción se van incrementando los valores de los bienes, ya que una ganancia o una pérdida de capital puede ocurrir en cualquier momento, lo que implicaría tener que hacer cálculos a cada instante para determinar el verdadero valor de los mismos. Para estos casos la ley podría, sin embargo, ordenar cálculos periódicos para determinar la posible ganancia o pérdida de capital experimentada por los bienes. Así, por ejemplo, un estimado mensual, semestral o anual del valor de los bienes. No obstante, en estos casos el trabajo administrativo sería inmenso.

B) Ganancia de Capital en Sentido Restringido:

De acuerdo con García Mullin "sólo se comprenden en el concepto de ganancias de capital aquellas "realizadas", es decir concretadas mediante una enajenación".

Como ejemplo de ganancia de capital en sentido restringido, podríamos poner el siguiente: Una persona tiene una casa que adquirió en RD\$100,000.00 en el año de 1985; con el transcurso del tiempo esa casa fue incrementando su valor, y en el año de 1993 esa persona decide vender su casa a un tercero por un precio de RD\$500,000.00. En este caso ha habido una ganancia de capital de RD\$400,000.00, lo cual queda evidenciado por la diferencia existente entre el precio de adquisición de la casa, que fue de RD\$100,000.00, y el precio de venta de la misma, que fue de RD\$500,000.00.

La diferencia entre el concepto de ganancia de capital en sentido amplio y el concepto de ganancia de capital en sentido restringido, estriba en que mientras en el concepto de ganancia de capital en sentido amplio la ley grava con el impuesto las ganancias experimentadas por

un bien de capital que no ha sido traspasado a terceros, en el caso de la ganancia de capital en sentido restringido sólo se grava con el impuesto la ganancia de capital comprobada mediante el traspaso a terceros de ese bien.

En contraposición a la ganancia de capital también existe la pérdida de capital, es decir la pérdida de valor experimentada por un activo fijo o bien de capital. En este sentido, por ejemplo, si una casa es adquirida en RD\$900,000.00 y luego es vendida en RD\$500,000.00, habría una pérdida de capital de RD\$400,000.00.

Una vez comprendido el concepto de ganancia de capital y entendidos los distintos sentidos que pueden dársele a este concepto y partiendo de la idea antes expresada de que únicamente puede haber ganancia de capital cuando se trata del incremento de valor experimentado en un bien de capital o activo fijo, cabe entonces determinar lo que debe entenderse por bien de capital o activo fijo.

III.- Concepto de Activo Fijo, Bien de Capital o Activo de Capital.

En términos fiscales y de contabilidad los activos o bienes de una persona o empresa se pueden clasificar en dos grandes grupos:

A) Activos Corrientes o Bienes de Cambio o Consumo:

Están comprendidos en esta categoría todos aquellos bienes destinados al comercio por su propietario, como por ejemplo las mercancías de una tienda, los inmuebles de una empresa de bienes raíces, etc.

B) Activos Fijos o Bienes de Capital o Activos de Capital:

Tanto en términos fiscales como de contabilidad, los conceptos Activos Fijos, Bienes de Capital y Activos de Capital son utilizados como sinónimos.

Comprende esta categoría aquellos bienes muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, que por su propia naturaleza no se encuentran destinados, en principio, a formar parte del comercio habitual de su propietario, sino destinados a producir una renta o goce, como por ejemplo el inmueble donde se encuentra la nave industrial que manufactura los bienes de consumo que serán vendidos, las acciones que posee una persona en una sociedad de capital, la casa habitación de una persona física, etc. Es decir, bienes que en principio no son destinados a la venta, aún cuando en un momento determinado puedan ser enajenados.

Para Mancera Hermanos (Terminología del Contador) la expresión activos fijos "es una connotación que la técnica contable utiliza para designar todos aquellos bienes o derechos de un negocio que no están destinados a la venta, es decir al tráfico mercantil" (Citado por Fernández y Cuevas, en Impuesto sobre la Renta al Ingreso Global de las Empresas, pág.270).

Agrega este autor que el activo fijo se clasifica en dos grandes categorías: 1) Activo Fijo Tangible, que comprende bienes muebles o inmuebles tales como terrenos, edificios, maquinaria y equipo, muebles, herramientas y moldes; y, 2) Activo Fijo Intangible, que comprende básicamente los derechos, esto es concesiones, marcas de fábrica, patentes, derechos de autor, inversiones en compañías afiliadas, etc.

Entiende que las ganancias derivadas de la enajenación de cualesquiera de dichos bienes o derechos, que la técnica contable les atribuya u otorgue la calidad de activo fijo, están gravadas con el Impuesto sobre la Renta.

Para Finney Miller (Curso de Contabilidad I, pág.236), el activo fijo está formado por las propiedades de naturaleza relativamente permanentes, que se emplean en la operación del negocio y que no se tiene intención de vender. Agrega que el activo fijo puede ser tangible o intangible. Un activo es tangible si tiene sustancia corpórea, como un edificio o una maquinaria. Un activo es intangible si, como una patente o un derecho de autor, su valor reside no en alguna propiedad física, sino en los derechos que su posesión confiere a su propietario.

Como puede observarse, estos dos autores consideran que el activo fijo engloba tanto los bienes como los derechos que no están destinados a la venta.

Una definición clara y precisa de bienes de capital era la que daba el párrafo único del artículo 19 del Primer Reglamento No.8895 para la aplicación de la Ley No.5911 del Impuesto sobre la Renta, el cual señalaba lo siguiente: "Se consideran bienes de capital toda clase de bienes muebles o inmuebles, menos lo que forman la existencia de un comercio o negocio y que se ofrecen habitualmente a la venta y los que son utilizados en el giro de un negocio".

En consecuencia, podría afirmarse que el concepto Activo Fijo, Bienes de Capital o Activos de Capital, significa todos aquellos bienes o derechos que están dentro del patrimonio de una persona y que no forman parte del negocio habitual de su titular, es decir que no han sido destinados a ser traspasados a terceros, aún cuando en un momento determinado se produzca su traspaso. (*)

Para que pueda hablarse de ganancia de capital, según se dijo, es condición indispensable que la ganancia se derive de un Activo Fijo, Bien de Capital o Activo de Capital y nunca de un Activo Corriente o Bien de Cambio o Consumo.

IV.- Formas en que la Ley puede Gravar la Ganancia de Capital.

Lo primero que debe hacer el legislador al pretender establecer un impuesto a las ganancias de capital, es determinar el momento en que la misma será gravada, es decir si adoptando el concepto de ganancia de capital en sentido amplio, considerando como ganancia el incremento del valor de un bien no traspasado a terceros, o adoptando el concepto de ganancia de capital en sentido restringido, para considerar como ganancia el incremento de valor comprobado por la transferencia de ese bien.

Una vez determinado el concepto de ganancias de capital, el legislador podrá gravarlas de la siguiente manera:

A) Con un impuesto independiente de cualquier otro, llamado Impuesto a las Ganancias de Capital: En estos casos, el legislador dicta una ley especial gravando las ganancias de capital; o

B) Como parte del Impuesto sobre la Renta, considerando como renta las ganancias de capital: En estos casos, sin embargo, gravar o no las ganancias de capital dependerá del concepto de Renta adoptado por el legislador. En efecto, en el Impuesto sobre la Renta el legislador puede adoptar como Renta uno de los siguientes criterios:

1) Renta Producto: En estos casos se entiende por Renta el producto periódico que proviene de una fuente durable en estado de explotación, siendo necesaria la reunión de los siguientes requisitos: a) La renta debe ser un producto, es decir una riqueza nueva distinta del bien que la produce; b) La renta debe provenir de una fuente durable, es decir que la fuente productora de renta no se extinga con la producción de la renta; c) La renta debe ser periódica, es decir que se repita o pueda repetirse; y, d) La fuente que produce la renta debe haber sido puesta en explotación, es decir habilitada y trabajada por el hombre.

En vista de que las ganancias de capital no reúnen los requisitos antes indicados, el criterio de Renta Producto no considera como renta las ganancias de capital.

2) Renta Flujo de Riquezas: En estos casos se considera como renta cualquier riqueza que la persona reciba de terceros, reuna o no los requisitos señalados para la Renta Producto. Por lo tanto, en estos casos se consideran como Renta las ganancias de capital realizadas, esto es las ganancias de capital en sentido restringido, los ingresos provenientes de ganancias eventuales, como serían las ganancias del juego, los ingresos por actividades

accidentales, es decir de actividades no habituales y, los ingresos a título gratuito, como las sucesiones y donaciones.

3) Consumo más Incremento de Patrimonio: Este criterio considera como renta lo consumido por el contribuyente más todos aquellos incrementos experimentados en su patrimonio, ya sea que éstos se hayan realizado o no mediante el traspaso de los bienes a terceros. Mediante la adopción de este criterio de renta, las ganancias de capital estarían gravadas aún en aquellos casos en que no exista enajenación de los bienes de capital, esto es la adopción del concepto de ganancias de capital en sentido amplio.

Por lo tanto, para que una ley de Impuesto sobre la Renta pueda considerar como gravadas las ganancias de capital, debe considerar como renta el incremento de patrimonio experimentado en los bienes del contribuyente.

V.- La Ganancia de Capital en la Derogada Ley No.5911 del Impuesto sobre la Renta.

El Código Tributario derogó la Ley No.5911 del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, resulta de suma importancia analizar esta ley con respecto a las ganancias de capital, ya que, como veremos más adelante, de la comparación de esta ley con el Código Tributario, podría deducirse un aspecto inconstitucional.

El artículo 20 de la Ley No.5911 expresaba textualmente que "las rentas provenientes de revalorizaciones de bienes del activo o de cualquier otra naturaleza, no están sujetas a este impuesto. De la misma manera, no se admitirán las pérdidas que tengan su origen en devaluaciones".

Por su parte, el literal l) del artículo 29 de la indicada Ley No.5911, señalaba expresamente que no estarán sujetas a este impuesto las ganancias de capital.

Los artículos 18 y 19 del Primer Reglamento No.8895 para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, establecieron normas con respecto a las ganancias de capital, señalando lo siguiente:

Artículo 18: "La ganancia obtenida o la pérdida sufrida por una persona o entidad que venda, permute o de otra manera disponga de bienes muebles o inmuebles, por valor mayor o menor del de costo, o valor a la fecha del ingreso a su patrimonio a título gratuito o a precio no determinado, será considerada, para los efectos de esta Ley, como aumento o pérdida de capital, según el caso, y no como aumento o pérdida de renta, salvo disposición especial en contrario. Pero la ganancia obtenida o la pérdida sufrida en las operaciones mencionadas, será considerada como renta o como pérdida computable a los fines del impuesto, cuando

tales operaciones se efectúen por personas o entidades que hagan de la compra venta, cambio, venta o toda otra forma de disposición de tales bienes su profesión habitual".

Artículo 19: "El resultado de la enajenación de bienes se considerará también como renta o como pérdida computable a los fines del impuesto, si quienes los enajenan los hubieran adquirido para liquidar créditos provenientes de operaciones habituales y siempre que la venta se efectue dentro del término de dos años contado desde la fecha de adquisición de dichos bienes.

La ganancia o pérdida que se derive de la enajenación de los bienes utilizados en el giro del negocio, se computará en todos los casos a los efectos del impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 67 de este Reglamento.

Serán también computable sin perjuicio de lo que establece el Artículo anterior:

a) Para las compañías de seguros y de capitalización, el resultado de las enajenaciones de inmuebles, acciones, cédulas, bonos y otros títulos similares.

b) Para los bancos el resultado de las enajenaciones de acciones, cédulas o bonos.

La ganancia o pérdida resultante de la venta de inmuebles se determinará deduciendo del precio de venta su valor de adquisición disminuido en el importe de las amortizaciones admitidas.

Párrafo: Se consideran bienes de capital toda clase de bienes muebles o inmuebles, menos lo que forman la existencia de un comercio o negocio y que se ofrecen habitualmente a la venta y los que son utilizados en el giro de un negocio".

En consecuencia, para la Ley No.5911 del Impuesto sobre la Renta, las ganancias de capital derivadas de la enajenación de bienes de capital, estaban exentas del pago del Impuesto sobre la Renta.

En vista de que la Ley No.5911 consideraba exentas del pago del Impuesto sobre la Renta a las ganancias de capital y en razón de que aún en la actualidad no existe en el país una ley independiente que grave este tipo de ganancias, debe afirmarse que hasta el año de 1992, fecha de promulgación del Código Tributario, las ganancias de capital estaban libres del pago de impuestos.

VI.- La Ganancia de Capital en el Código Tributario y en el Proyecto de Reglamento para su Aplicación.

Para poder analizar el tema de la ganancia de capital en el Código Tributario, debe tomarse en consideración no sólo lo dispuesto por dicho Código, sino también las disposiciones de lo que podría ser el Reglamento para su aplicación.

Aunque en la actualidad el Poder Ejecutivo no ha emitido el reglamento para la aplicación del Código Tributario, existe un proyecto de reglamento que entendemos importante tomar en cuenta.

Dicho lo anterior, pasamos al análisis de la Ganancia de Capital en el Código Tributario y en el Proyecto de Reglamento para su Aplicación.

A) El Código Tributario Grava las Ganancias de Capital:

Con la puesta en vigencia del Código Tributario, en fecha 1 de junio de 1992, el nuevo régimen del Impuesto sobre la Renta establecido en dicho Código adopta un criterio de renta distinto al contemplado en la Ley No.5911.

En efecto, mientras la Ley No.5911 no consideraba como renta gravada los incrementos de valor experimentados en los bienes del contribuyente, el artículo 268 del Código Tributario consigna textualmente que "se entiende por renta, a menos que fuere excluído por alguna disposición expresa de este Título, todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados, no justificados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación".

De acuerdo con la definición de renta dada por el propio Código Tributario, las ganancias de capital estarían gravadas con el Impuesto sobre la Renta, ya que éstas constituyen un incremento en el patrimonio del contribuyente. De esta forma, nuestro legislador prefirió gravar las ganancias de capital como parte del Impuesto sobre la Renta y no como un impuesto independiente.

Es de esta manera que el numeral 3) del artículo 283 del Código Tributario expresa que el concepto de renta bruta incluye "las ganancias derivadas del comercio de bienes, sin importar que dicho comercio se ejerza como una actividad regular u ocasional, así como toda otra ganancia".

Ahora bien, es de suma importancia señalar que el artículo 268 del Código Tributario, al considerar como renta "los incrementos de patrimonio realizados", está adoptando el

concepto de ganancia de capital en sentido restringido, es decir que la ganancia de capital únicamente sería computable a los fines del Impuesto sobre la Renta, cuando real y efectivamente se realice, o sea que el bien que produce dicha ganancia haya sido traspasado a terceros, esto es cuando haya sido enajenado por su titular. Esta deducción es luego confirmada por las disposiciones del artículo 289 del Código Tributario, el cual traza las pautas a seguir para el cálculo de las ganancias de capital.

B) Conceptos de Ganancia y Pérdida de Capital a los fines del Código Tributario.

El artículo 289 del Código Tributario consagra normas para la determinación de las ganancias y pérdidas de capital computables a los fines del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, lo primero que debe hacer un interesado para poder determinar una ganancia o pérdida de capital, es tratar de comprender los conceptos establecidos por el Código Tributario y que sirven de base para la determinación de la ganancia o pérdida de capital. Estos conceptos son los siguientes:

1) Ganancia de Capital: De acuerdo con el literal g) del artículo 289 del Código Tributario, "a los fines de este impuesto, el concepto ganancia de capital significa la ganancia por la venta, permuta u otro acto de disposición de un activo de capital".

2) Pérdida de Capital: De acuerdo con el literal h) del artículo 289 del Código Tributario, "a los fines de este impuesto, el concepto pérdida de capital significa la pérdida por la venta, permuta u otro acto de disposición de un activo de capital".

De la lectura de estos dos literales del artículo 289 del Código Tributario, se desprenden dos aspectos de suma importancia:

a) Concepto Restringido de Ganancia o Pérdida de Capital: Para que el Código Tributario pueda considerar la ganancia o la pérdida de capital como imputables al Impuesto sobre la Renta, es necesario un acto de disposición de un activo de capital, es decir un acto de enajenación, ya sea venta, permuta u otro acto de disposición. De conformidad con el párrafo I del artículo 289 del Código Tributario, "se entenderá por enajenación, toda transmisión entre vivos de la propiedad de un bien, sea éste a título gratuito o a título oneroso".

En consecuencia, no es computable la ganancia o pérdida de capital experimentada en el patrimonio de un contribuyente, si esa ganancia o pérdida no se verifica a través de un traspaso a tercero de un activo de capital.

b) Activo de Capital: De acuerdo con los literales g) y h) del artículo 289 del Código Tributario, para que pueda haber pérdida o ganancia de capital, es condición indispensable la venta, permuta u otro acto de disposición de un activo de capital.

El literal e) del artículo 289 del Código Tributario, prefiriendo utilizar el concepto de Activo de Capital en vez del concepto de Activo Fijo o Bien de Capital, señala textualmente que Activo de Capital significa "todo bien en poder del contribuyente en conexión o no con su negocio", agregando que "dicho concepto no incluye existencias comerciales que sean susceptibles de ser inventariadas y bienes poseídos principalmente con fines de venta a clientes en el curso ordinario del negocio, bienes depreciables o agotables, y cuentas o notas por cobrar adquiridas en el curso ordinario del negocio por servicios prestados, o provenientes de la venta de activos susceptibles de ser inventariados o bienes poseídos para ser vendidos en el curso ordinario del negocio".

Por consiguiente, el literal e) del artículo 389 del Código Tributario ha establecido como principio general que en el concepto de activo de capital se incluyen todos los bienes del contribuyente, ya sean activos corrientes o activos fijos, a excepción de aquellos activos que de manera expresa señala este literal.

Un aspecto contradictorio, aparece, sin embargo, entre el texto capital del artículo 289 del Código Tributario y el literal e) de ese mismo artículo, en lo referente a los bienes depreciables.

En efecto, el texto capital del artículo 289 establece textualmente lo siguiente: "Para determinar la ganancia de capital sujeta a impuesto, se deducirá del precio o valor de enajenación del respectivo bien el costo de adquisición o producción ajustado por inflación, conforme a lo previsto en el artículo 327 de este Título, y su Reglamento. Tratándose de bienes depreciables, el costo de adquisición o producción a considerar será el del valor residual de los mismos y sobre éste se realizará el referido ajuste".

Es decir, que según este texto los bienes depreciables pueden producir ganancias de capital sujetas al impuesto.

Sin embargo, el literal e) del mismo artículo 289, al definir lo que es un activo de capital, concepto imprescindible para poder determinar la ganancia o pérdida de capital, señala expresamente que el concepto de activo de capital no incluye los "bienes depreciables o agotables", dando a entender que la enajenación de bienes depreciables no puede producir ganancias de capital sujetas al impuesto, ya que según el literal g) del artículo 289 para que pueda haber ganancia de capital debe tratarse de la enajenación de un activo de capital.

De conformidad con la letra e) del artículo 287 del Código Tributario, "el concepto bienes depreciables, significa los bienes usados en el negocio, que pierden valor a causa de

desgaste, deterioro o desuso". Esto es, que sólo los bienes utilizados en el negocio pueden ser depreciables.

Cabe entonces preguntarse: ¿Cuáles son los bienes usados en el negocio? Para dar respuesta a esta interrogante debemos recurrir a dos disposiciones del artículo 287 del Código Tributario:

1) Señala el texto capital del artículo 287 del Código, que "para determinar la renta neta imponible se restarán de la renta bruta los gastos necesarios para obtenerla, mantenerla y conservarla, en la forma dispuesta por este Título y el Reglamento para la aplicación de este impuesto". Agrega que "se consideran incluidos en los gastos deducibles de las rentas provenientes de actividades empresariales, los siguientes:... e) depreciación".

2) Por su parte, el literal m) de ese mismo artículo, señala que "los contribuyentes personas físicas, excepto los asalariados, que realicen actividades distintas del negocio, tienen derecho a deducir de su renta bruta de tales actividades los gastos comprobados necesarios para obtener, mantener y conservar la renta gravada, según se establezca en los reglamentos".

De estas dos disposiciones se desprende que tanto las personas físicas como las personas morales pueden efectuar actividades empresariales o de negocios, es decir actividades destinadas a la producción de renta gravada. Así, pueden ejercer actividades gravadas las sociedades, sean de hecho o legalmente constituídas, y las personas físicas que producen rentas, tales como los profesionales, ganaderos, agricultores, comerciantes, etc.

Por el contrario, no realizan actividades empresariales o de negocio aquellas personas físicas que sean asalariadas y aquellas que no ejercen actividades comerciales o profesionales.

De acuerdo con el artículo 287 del Código Tributario, el cual contempla los bienes depreciables, únicamente son depreciables los bienes utilizados para una actividad empresarial o de negocio. En consecuencia, debe hacerse la siguiente distinción:

1) Bienes de una persona moral: Los bienes de una persona moral son depreciables, siempre que estén destinados a la producción de rentas gravadas.

2) Bienes de una persona física: En este caso hay que hacer una diferencia:

a) Si se trata de una persona asalariada o que no ejerza ninguna actividad empresarial o de negocios, ninguno de sus bienes son depreciables.

b) Si se trata de una persona que ejerce actividades empresariales o de negocios, únicamente serían depreciables aquellos bienes destinados a esa actividad empresarial o de

negocio, y no aquellos bienes destinados para su uso y disfrute personal, como podría ser, por ejemplo, su casa habitación.

La importancia de la contradicción existente entre el texto capital del artículo 289 del Código y el literal e) de ese mismo artículo es tal, que si consideramos que los bienes depreciables no pueden producir ganancias de capital, no estarían sujetas al pago del impuesto las ganancias que se produzcan por la enajenación de bienes depreciables, es decir aquellos utilizados para una actividad empresarial o de negocios, tales como vehículos, edificios, maquinarias, equipos, escritorios, etc. En tal caso los bienes depreciables no producirían ganancia ni pérdida de capital, sino ganancia o pérdida de renta.

Los redactores del Proyecto de Reglamento para la Aplicación del Código Tributario, quizás percatándose de la contradicción plasmada en el Código Tributario, establecieron en el numeral 1 del artículo 44 que no se consideran activos de capital los "edificios, maquinarias, equipos, minas, pozos, y cualquier otro activo que cuando sea usado en un negocio, le sea permitida una deducción por depreciación o por agotamiento".

C) Mecanismo para Determinar la Ganancia o Pérdida de Capital:

Según se dijo anteriormente, el Código Tributario sólo considera gravable las ganancias de capital obtenidas a través de la enajenación de bienes a terceros. En consecuencia, para poder determinar la ganancia de capital sujeta al pago del Impuesto sobre la Renta, debe ocurrir una enajenación.

De acuerdo con el párrafo I del artículo 289 del Código Tributario, "se entenderá por enajenación, toda transmisión entre vivos de la propiedad de un bien, sea ésta a título gratuito o a título oneroso". Esto significa que tanto las ventas, permutas, aportes en naturaleza a sociedades y donaciones son actos de enajenación. En otras palabras, cualquier traspaso a tercero de un bien, hecho por acto entre vivos, es un acto de enajenación. Una vez dicho ésto, conviene analizar la forma en que el Código Tributario determina las ganancias de capital.

Establece el artículo 289 del Código Tributario que "para determinar la ganancia de capital sujeta a impuesto, se deducirá del precio o valor de enajenación del respectivo bien el costo de adquisición o producción ajustado por inflación, conforme a lo previsto en el artículo 327 de este Título, y su Reglamento. Tratándose de bienes depreciables, el costo de adquisición o producción a considerar será el del valor residual de los mismos y sobre éste se realizará el referido ajuste".

Sin embargo, esta disposición debe ser analizada conjuntamente con otras normas del Código Tributario para poder determinar con exactitud el procedimiento a seguir para el cálculo de las ganancias de capital.

En efecto, establece la letra d) del artículo 288 del Código Tributario que no serán considerados como gastos deducibles "...los impuestos, tasas y derechos incurridos para construir, mantener y conservar bienes de capital, salvo cuando los mismos se computen como parte del costo al ser enajenado el bien de que se trate".

Por su parte, el literal d) del artículo 289 del Código dispone que el costo de adquisición de un activo de capital puede ser "aumentado por mejoras y demás conceptos de aumento..."

Es decir que, en principio, para calcular la ganancia de capital será necesario realizar la siguiente operación:

1) Tomar como base de cálculo el precio o valor de adquisición o producción del bien enajenado.

2) Ajustar el valor de ese bien a la inflación. Para estos fines, deberá hacerse lo siguiente:

a) Si el activo de capital fue adquirido o producido con anterioridad al año de 1992, el ajuste por inflación se hará de acuerdo con las disposiciones del literal c) del artículo 289, que consagra que "el costo fiscal de cualquier activo de capital en poder del contribuyente al 1 de enero de 1992, no será inferior a su costo ajustado por la inflación en dicha fecha. El Poder Ejecutivo producirá un cuadro donde se muestre un multiplicador para 1980 y para cada año subsiguiente anterior a 1992".

b) Si el activo de capital es adquirido con posterioridad al 1 de enero de 1992, el ajuste por inflación se hará de conformidad con el artículo 327 del Código Tributario, el cual establece que "el Poder Ejecutivo ordenará para cada año calendario un ajuste por inflación".

3) Sumar al valor de ese bien las mejoras introducidas, también ajustadas a la inflación.

4) Descontar del precio o valor de enajenación del bien, el resultado de las operaciones anteriores y los gastos incurridos para la enajenación de ese bien, tales como gastos legales, comisiones pagadas e impuestos pagados por el enajenante.

5) La diferencia resultante de todas las operaciones indicadas dará como resultado la ganancia o pérdida de capital del bien enajenado.

Sin perjuicio de las demás informaciones antes señaladas, dos datos son entonces fundamentales para poder calcular la ganancia o pérdida de capital: 1) El Precio o Valor de

Enajenación del Activo de Capital; y, 2) El Costo de Adquisición o Producción del Activo de Capital, Ajustado.

1) Precio o Valor de Enajenación del Activo de Capital:

Determinar el precio o valor de la enajenación del bien no resulta difícil, por cuanto este precio o valor es generalmente establecido en el contrato de enajenación. En caso de que este precio o valor no se establezca en el contrato, la Administración Tributaria tiene facultad para estimarlo.

Para el caso de aportes en naturaleza a compañías, el precio o valor de enajenación del bien es aquel por el cual se valoró el bien al ser recibido por la compañía como un aporte.

Podría suceder, no obstante, que las partes contratantes, en un intento por disminuir el impuesto que pudiese resultar de la ganancia de capital, opten por establecer en el contrato de enajenación un precio o valor de transferencia simulado, es decir inferior a su precio real de venta, haciendo, naturalmente, un contraescrito que otorgue garantías a las partes. Sin embargo, no debemos olvidar que en casos como éstos la Administración Tributaria puede prescindir de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes y atribuir a los actos y hechos ocurridos una significación acorde con la realidad de los hechos, estimando un valor a esa enajenación, según prescribe el artículo 2 del Código Tributario.

2) Costo de Adquisición o Producción del Activo de Capital Enajenado:

Para poder determinar el precio o valor de adquisición o producción del bien que se enajena y poder aplicarle el ajuste por inflación (**), el Código Tributario y el Proyecto de Reglamento para la Aplicación del Código Tributario, trazan las siguientes pautas:

a) Bienes Adquiridos de Terceros por Compra o Producidos por su Titular:

Cuando una persona física o moral compra un bien (activo de capital) y luego lo vende, el artículo 289 del Código Tributario señala que en estos casos "para determinar la ganancia de capital sujeta a impuesto, se deducirá del precio o valor de enajenación del respectivo bien el costo de adquisición o producción ajustado por inflación, conforme a lo previsto en el artículo 327 de este Título, y su Reglamento".

b) Bienes Depreciables:

Los bienes depreciables usados en el negocio que pierden valor a causa de su desgaste, deterioro o desuso, como los edificios, maquinarias, vehículos y equipos, el costo de

adquisición o producción a considerar será el del valor residual de los mismos y sobre éste se calculará el ajuste por inflación, determinando así el costo fiscal ajustado.

No obstante, conviene reiterar la contradicción antes señalada, de que la definición de activo de capital dada por el Código Tributario no incluye los bienes depreciables.

c) Derechos o Cuotas de un Socio en una Sociedad de Capital:

El costo fiscal de adquisición de los derechos o cuotas de un socio en una sociedad de capital o de personas lo constituye el valor en que se estime el aporte respectivo, ajustado por inflación. Se agregarán al costo fiscal de adquisición de dicho aporte, otros aportes ajustados por inflación efectuados con posterioridad por el socio que enajena y todas las utilidades acumuladas respecto de las cuales se haya pagado el impuesto a la renta o que constituyan ingresos que no se reputan rentas o sean exentas del impuesto. Del total de estas cantidades deberán rebajarse las disminuciones de capital o las cantidades que representen disminución del valor de los derechos de los socios.

d) Bienes Adquiridos por Herencia, Legado o Donación:

En el caso de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, el costo fiscal de adquisición será el correspondiente al costo de adquisición para el causante, ajustado por inflación. Si el heredero, legatario y donatario enajenasen sus derechos en la herencia, legado o en la donación, se considerará que, para el adquiriente, el costo fiscal de adquisición de los derechos que adquiriera lo constituye el precio pagado y, tratándose de los bienes que posteriormente se adjudique, el costo fiscal de adquisición comprenderá, además, los desembolsos en que hubiese incurrido para la adjudicación.

e) Bienes Adquiridos por Liquidación de Sociedades:

Señala el literal c) del artículo 42 del Proyecto de Reglamento para la Aplicación del Código Tributario, que si se tratare de bienes que hayan sido adjudicados a los socios en liquidación de sociedades, que no hayan tenido su origen en una sucesión por causa de muerte ni en una donación, se considerará que el costo fiscal de adquisición del adjudicatario es el valor en que el bien le haya sido adjudicado, más los gastos necesarios invertidos en la adjudicación.

Sugerimos que esta disposición sea más clara para considerar que cuando a un socio o accionista de una empresa en liquidación se le adjudican bienes a cambio de sus acciones o derechos, el valor de adquisición de esos bienes o costo fiscal, sea igual al valor que tenían las acciones o derechos entregados a cambio del o los bienes adjudicados, ajustadas a la inflación y conforme se establece para calcular el costo fiscal de los derechos o cuotas de un socio en una sociedad, antes indicado.

f) Bienes Adquiridos por Prescripción Adquisitiva:

Expresa el literal d) del artículo 42 del Proyecto de Reglamento, que respecto de los bienes adquiridos por prescripción, el costo fiscal será el costo inicial del bien antes de ingresar al patrimonio del beneficiario de la usucapión, ajustado por inflación, más los gastos incurridos para su adquisición.

g) Bienes Adquiridos en Pago de Servicios:

Señala el literal e) del artículo 42 del Proyecto de Reglamento que si los bienes han sido adquiridos en pago de servicios, el costo fiscal de adquisición de ellos será el valor estipulado en el respectivo contrato y, a falta de éste, el valor de mercado que tuvieren los servicios o el valor de mercado de los bienes dados en pago.

h) Bienes Adquiridos por Permuta o Dación en Pago:

El Código Tributario ni el Proyecto de Reglamento señalan cual será el costo fiscal de adquisición de estos bienes. Sin embargo, entendemos que en el caso de permuta el costo fiscal de adquisición del bien sería igual al costo fiscal que tenía el bien permutado por el enajenante y que en el caso de dación en pago el costo fiscal sería igual al valor que tiene la obligación que se extingue con la dación en pago. No obstante, estas son simples especulaciones.

i) Bienes Adquiridos Mediante Aportes en Naturaleza:

Aunque ni el Código Tributario ni el Proyecto de Reglamento hacen mención específica para estos casos, entendemos que en caso de aportes en naturaleza a una sociedad, el costo fiscal de adquisición para esa sociedad, es igual al valor dado al bien cuando éste se aportó en naturaleza a la sociedad, ajustado por la inflación.

D) Aspecto Inconstitucional en la Determinación de la Ganancia de Capital Sujeta al Pago del Impuesto.

Establece el literal d) del artículo 289 del Código Tributario que "el costo fiscal de cualquier activo de capital en poder del contribuyente al 1 de enero de 1992, no será inferior a su costo ajustado por la inflación en dicha fecha. El Poder Ejecutivo producirá un cuadro donde se muestre un multiplicador para 1980 y para cada año subsiguiente anterior a 1992. Dichos multiplicadores reflejarán el porcentaje de aumento de los precios al consumidor en la República Dominicana al 31 de diciembre de 1991 con respecto a los precios al consumidor al 31 de diciembre del año en el cual el activo fue adquirido. El costo ajustado por la inflación de cualquier activo al cual sea aplicable este párrafo será igual a la multiplicación

de su costo fiscal por el multiplicador correspondiente al año de la adquisición. El multiplicador del año 1980 será el utilizado para los activos adquiridos antes de 1980".

Como se dijo anteriormente, el Código Tributario grava las ganancias de capital realizadas, es decir evidenciadas a través de una enajenación.

A su vez, se expresó que para la determinación de las ganancias de capital el Código Tributario toma en consideración la diferencia existente entre el costo de adquisición o producción del activo de capital, ajustado a la inflación, y su valor de enajenación.

Sin embargo, para calcular las ganancias de capital, el Código Tributario no tomó en consideración únicamente aquellas ganancias de capital que se generaren a partir del 1 de junio de 1992, es decir a partir de la puesta en vigencia de dicho Código, sino que también pretende gravar las ganancias de capital generadas antes del 1 de junio de 1992.

En efecto, desde el momento en que el Código Tributario, para determinar las ganancias de capital sujetas al impuesto, toma en consideración los activos adquiridos antes del 1 de junio de 1992 y les hace un ajuste por inflación, sin tomar en cuenta que esos activos ya habían generado y acumulado una ganancia de capital en sentido amplio, está haciendo una aplicación retroactiva de la ley, violando las disposiciones de los artículos 37, numeral 1, y 47 de la Constitución de la República y el artículo 2 del Código Civil, que establecen el Principio de Irretroactividad de las Leyes.

Pero el Código Tributario no está únicamente haciendo una aplicación retroactiva de la ley, sino que también está afectando y alterando la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior, puesto que antes del 1 de junio de 1992 las ganancias de capital estaban exentas del pago del Impuesto sobre la Renta, en virtud de las disposiciones del literal l) del artículo 29 de la Ley No.5911 del 22 de mayo de 1962, derogada por el Código Tributario.

En este sentido, si se toma en consideración el hecho de que antes del 1 de junio de 1992 las ganancias de capital, realizadas o no, estaban exentas del pago del impuesto, el Código Tributario no puede gravarlas retroactivamente, pues en tal caso violentaría las disposiciones constitucionales vigentes.

En vista de lo difícil que hubiese sido calcular o estimar las ganancias de capital generadas por activos adquiridos o producidos antes del 1 de junio de 1992, lo correcto hubiese sido que el Código Tributario únicamente hubiese gravado las ganancias de capital generadas por activos adquiridos o producidos con posterioridad a la puesta en vigencia del Código Tributario. (***)

E) Cuándo se Considera Obtenida la Ganancia de Capital.

De conformidad con el artículo 42 del Proyecto de Reglamento, "las ganancias de capital se entenderán obtenidas en el año calendario o comercial o en el ejercicio en que constituyan ingresos brutos del contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 283 del Código Tributario".

Lo primero que debe indicarse con respecto a esta norma es que el artículo 283 del Código Tributario no dispone nada respecto a cuándo se entenderán obtenidas las ganancias de capital, por lo cual el Proyecto de Reglamento incurre en un error.

En segundo lugar, entendemos que el Proyecto de Reglamento debe distinguir entre aquellos casos en los cuales el precio de la enajenación del activo de capital es pagado inmediatamente, de aquellos casos en los cuales el pago se efectúa a plazo o por partidas, ya que en estos últimos supuestos los pagos pueden abarcar varios ejercicios fiscales.

F) Exención.

El Código Tributario prevé un caso de exención del pago del impuesto por concepto de ganancia de capital. Es el caso de los beneficios obtenidos hasta la suma de RD\$500,000.00 por las personas físicas por la enajenación de su casa habitación.

En efecto, el literal m) del artículo 299 del Código Tributario establece que no estará sujeto al pago del Impuesto sobre la Renta, el beneficio obtenido hasta la suma de RD\$500,000.00 en la enajenación de la casa habitación, cuando se cumplan acumulativamente las siguientes condiciones:

1) Que haya sido propiedad del enajenante en los tres años anteriores a contar del momento de la enajenación.

2) Que haya constituido su residencia principal por ese mismo período.

Entendemos que en el supuesto caso de que el beneficio por la enajenación de la casa habitación sobrepase los RD\$500,000.00, sólo se pagaría el impuesto por la suma que exceda esta cantidad.

De conformidad con el artículo 48 del Proyecto de Reglamento, para hacer posible esta exención, la propiedad y permanencia como casa habitación durante los últimos tres años anteriores a la enajenación, deberán ser probadas mediante todos o algunos de los documentos siguientes:

- 1) Certificado de Título de propiedad o contrato bajo firma privada debidamente legalizado por Notario;
- 2) Evidencias, si corresponde, de haber pagado el Impuesto sobre Viviendas Suntuarias y Solares Urbanos No Edificados;
- 3) Dirección residencial que aparece en el Registro Nacional de Contribuyentes del Enajenante (El Proyecto de Reglamento dice del Vendedor, lo cual debe ser corregido);
- 4) Recibos de pago de servicios tales como energía eléctrica, teléfono, agua, basura y otros;
- 5) Cualquier otro documento que a juicio de la Administración Tributaria, se considere fehaciente para hacer la prueba.

G) Las Ganancias de Capital Como Parte de la Renta Bruta del Contribuyente.

No obstante lo expresado anteriormente, y en vista de la confusa redacción del Código Tributario, han surgido dos teorías acerca de si las ganancias y pérdidas de capital deben o no ser computadas como parte de la Renta Bruta de los contribuyentes, para el cálculo del Impuesto sobre la Renta.

1) Teoría que considera las ganancias de capital como parte de la renta bruta del contribuyente:

Esta teoría considera que las ganancias de capital forman parte de la renta bruta del contribuyente, igual a cualquier otro tipo de ingreso.

Para comprobar esta afirmación se argumenta que el artículo 268 del Código Tributario es claro y preciso al señalar que "se entiende por renta, a menos que fuere excluído por alguna disposición expresa de este Título, todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados, no justificados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación". Es decir, que el propio artículo 268 del Código establece que se entiende por renta... todo incremento de patrimonio realizado.

Asimismo, se argumenta que el numeral 3) del artículo 283 del Código Tributario establece expresamente que el concepto de renta bruta incluye "las ganancias derivadas del comercio de bienes, sin importar que dicho comercio se ejerza como una actividad regular u ocasional, así como toda otra ganancia".

2) Teoría que considera que las ganancias de capital no forman parte de la renta bruta del contribuyente:

Los sustentadores de esta teoría se basan principalmente en las disposiciones del literal j) del artículo 289 del Código Tributario, el cual da a entender que cuando en un mismo ejercicio fiscal las pérdidas de capital excedan las ganancias de capital, el saldo remanente no podrá ser deducido de las rentas brutas obtenidas por el contribuyente, sino que únicamente podrá imputarse a las futuras ganancias de capital que se obtengan. Es decir, que si en un mismo ejercicio fiscal una persona tiene más pérdidas de capital que ganancias de capital, esa persona no podrá deducir esa diferencia de su renta bruta para el cálculo de su renta neta imponible. Se basan, a su vez, en el hecho de que el literal f) del artículo 289 del Código Tributario exige una cuenta separada para registrar los activos de capital.

Entienden que en razón del principio de que las pérdidas de capital son deducibles de las ganancias de capital, pero no de la renta bruta, para poder aplicar correctamente el Impuesto sobre la Renta consignado en el Código Tributario, el contribuyente debe efectuar un doble cálculo: uno para calcular la renta bruta conformada por sus ingresos ordinarios y otro para calcular las ganancias o pérdidas de capital.

3) Mi Opinión:

Entiendo que las ganancias de capital sí forman parte integral del Impuesto sobre la Renta y que deben ser consideradas como parte de la renta bruta del contribuyente, igual a cualquier otro tipo de ingreso, aún cuando las pérdidas de capital se encuentren sujetas a ciertas limitantes en cuanto a su deducción de la renta bruta.

En efecto, las ganancias de capital han sido incluídas dentro de las disposiciones relativas al Impuesto sobre la Renta y los artículos 268 y 283 son claros y precisos al establecer que se considera como renta bruta todo incremento de patrimonio, así como toda ganancia.

Es cierto que las disposiciones del literal j) del artículo 289 del Código Tributario establecen que las pérdidas de capital sólo son deducibles de ganancias de capital. Sin embargo, esta disposición ni ninguna otra dice que las ganancias de capital no son computables como parte de la renta bruta, sino que, por argumento a contrario, da a entender que sí forman parte de la renta bruta del contribuyente, pues sólo se refiere a las pérdidas de capital, no a las ganancias de capital.

Lo que sí parece claro del literal j) artículo 289 del Código es que real y efectivamente debe hacerse un doble cálculo, uno para determinar la renta bruta conformada por los ingresos ordinarios y otro para determinar las ganancias o pérdidas de capital. Pero ésto no implica que las ganancias o pérdidas de capital no formen parte de la renta bruta del contribuyente, sino que únicamente debe hacerse un doble cálculo.

Si luego de realizarse este doble cálculo se obtiene como resultado que las ganancias de capital son superiores a las pérdidas de capital, este remanente de ganancia de capital debe sumarse a los ingresos ordinarios para poder determinar la renta bruta del contribuyente y posteriormente su renta neta.

Por el contrario, si las pérdidas de capital son superiores a las ganancias de capital producidas en un mismo ejercicio fiscal, este remanente de pérdida de capital no se restará de los ingresos ordinarios obtenidos en ese mismo ejercicio fiscal por el contribuyente, sino únicamente de las futuras ganancias de capital que éste obtenga. Llegado el momento en que este contribuyente obtenga ganancias de capital, las pérdidas de capital acumuladas se deducirán de esas ganancias, pudiendo ocurrir lo siguiente:

a) Si las ganancias de capital obtenidas son superiores a las pérdidas de capital acumuladas, se podrá deducir de las ganancias de capital la totalidad de las pérdidas de capital acumuladas y el remanente de ganancia de capital que quede se sumará a los ingresos ordinarios del contribuyente para la determinación de su renta bruta.

b) Si las ganancias de capital obtenidas son iguales a las pérdidas de capital acumuladas, se deducirá de las ganancias de capital la totalidad de las pérdidas de capital acumuladas, sin que quede remanente.

c) Si las ganancias de capital obtenidas son inferiores a las pérdidas de capital acumuladas, se deducirá de las pérdidas de capital acumuladas una cantidad igual a las ganancias de capital obtenidas y el remanente de pérdidas de capital acumuladas se deducirá de las futuras ganancias de capital que se obtengan en los ejercicios fiscales subsiguientes.

En conclusión, soy de opinión que las ganancias de capital sí forman parte de la renta bruta de los contribuyentes, al igual que cualquier otro ingreso, y que las pérdidas de capital también forman parte de la renta bruta, pero su deducción sólo puede hacerse a través de ganancias de capital (****).

H) Casos en que las Pérdidas de Capital Exceden las Ganancias de Capital en un mismo Ejercicio Fiscal.

Señala el literal i) del artículo 289 del Código Tributario que cuando en un mismo ejercicio fiscal las pérdidas de capital excedan las ganancias de capital, el saldo remanente no se computará como una pérdida de renta, sino que podrá imputarse contra futuras ganancias de capital que se obtengan en los ejercicios subsiguientes. Esta limitación no será aplicable a las personas físicas en el año fiscal de su fallecimiento.

La razón de esta disposición es evitar que el contribuyente pueda producir voluntariamente una disminución de su renta, provocando una pérdida de capital, lo cual sería fácil.

Un aspecto importante de esta norma es que el Código Tributario no establece ningún tipo de límite respecto a la prescripción del derecho que tiene el contribuyente para poder compensar las pérdidas de capital experimentadas, con futuras ganancias de capital, pues únicamente expresa que este remanente podrá imputarse contra las ganancias de capital que se obtengan en los ejercicios subsiguientes.

Sin embargo, el artículo 41 del Proyecto de Reglamento, pretendiendo limitar las disposiciones del literal i) del artículo 289 del Código Tributario, establece que "cuando las pérdidas de capital excedan a las ganancias de capital, el saldo remanente podrá imputarse contra las ganancias de capital que se obtengan en los períodos subsiguientes, sin que esta compensación pueda extenderse más allá de tres (3) ejercicios".

A nuestro entender esta disposición del artículo 41 del Proyecto de Reglamento, además de ser ilegal por contradecir el Código Tributario, también sería injusta, puesto que en muchas ocasiones el contribuyente se podría ver en la imposibilidad de compensar las pérdidas de capital experimentadas.

VII.- El Dos Por Ciento (2%) de Retención.

A) El 2% de Retención, Conforme al Código Tributario.

Señala el artículo 309 del Código Tributario que deberá procederse a retener un 2% sobre el valor de transferencias de títulos y propiedades mobiliarias e inmuebles, por actos inter vivos.

Aunque en ninguna parte el Código Tributario explica el concepto de esta retención, la única interpretación que se ha podido dar de esta norma es que se trata de una retención relacionada con una posible ganancia de capital por parte del enajenante, es decir con la presunción de la existencia de ganancia de capital en la transferencia de activos de capital.

No se trata, pues, de un nuevo impuesto, sino de un pago a cuenta sobre una presunta ganancia de capital, es decir de un avance o anticipo de la totalidad o de una parte de los impuestos que talvés tengan que ser pagados por el enajenante. Esto implica, como es lógico, que si existe pérdida de capital o si no existe ganancia de capital, el impuesto retenido, o sea el 2% del valor de la transferencia, tendría que ser devuelto al enajenante por la Administración Tributaria.

Por lo tanto, debe quedar claro que la retención del 2% consignada en el artículo 309 del Código Tributario no es un impuesto nuevo, sino un pago a cuenta.

Para la retención del 2%, se necesita la concurrencia de dos sujetos: uno que debe retener el impuesto y otro a quien se le debe retener.

Dispone la parte capital del artículo 309 del Código Tributario que "las entidades públicas, los comerciantes, las sociedades comerciales, las sociedades y asociaciones civiles, con o sin personería jurídica, las sociedades cooperativas y las demás entidades de derecho público o privado cuyo objeto principal consista en la realización de actividades comerciales, los profesionales, comisionistas, consignatarios y rematistas, deberán actuar como agente de retención cuando paguen o acrediten en cuenta a personas naturales y sucesiones indivisas, así como a otros entes no exentos del gravamen, excepto a las personas jurídicas legalmente constituidas, importes por los conceptos y en las formas que establezca el reglamento".

Por su parte, el párrafo II de este artículo 309 prescribe que "las personas físicas y las sucesiones indivisas sólo serán responsables de actuar como agentes de retención en los pagos que realicen por causa de su actividad comercial o profesional".

De conformidad con las disposiciones del artículo 309, antes indicadas, podría señalarse lo siguientes:

1) La Retención Sólo Procede en Caso de Enajenación de Activos de Capital:

Si partimos de la idea de que la retención del 2% indicada en el artículo 309 del Código Tributario tiene relación con la posible ganancia de capital que pueda derivarse de la transferencia de bienes y de la base de que únicamente puede existir ganancia de capital cuando se trata de la transferencias de activos de capital, tendríamos que afirmar que legalmente la retención del 2% sólo procedería en los casos de transferencias entre vivos de títulos y propiedades, muebles e inmuebles, que tengan el carácter de activos de capital, es decir de bienes que no formen parte del negocio del enajenante.

Sin embargo, es claro que resulta sumamente difícil, por no decir imposible, para el adquirente de un bien, poder determinar si el bien que está adquiriendo constituye o no para el enajenante un activo de capital o un activo corriente y por lo tanto le resultaría imposible determinar con exactitud cuándo debe o no proceder a efectuar la retención.

En vista de que el artículo 309 del Código Tributario establece la retención del 2% en las transferencias de títulos y propiedades, sin que expresamente consigne que la retención no procede en los casos de transferencias de activos corrientes, corresponde al Reglamento señalar aquellos casos en los cuales el adquirente de títulos y propiedades no deberá efectuar

la retención del 2%. Así, por ejemplo, debe quedar claro que un consumidor no debe retener el 2% cuando le compre a una tienda una camisa o un pantalón.

2) Personas que Deben Retener el 2%:

La parte capital del artículo 309 del Código Tributario ha sido mal redactada por el legislador, lo cual ocasiona una doble interpretación. En efecto, es interpretativo saber si la frase "... cuyo objeto principal consista en la realización de actividades comerciales", utilizada por el artículo 309, se refiere por igual a las entidades públicas, los comerciantes, las sociedades comerciales, las sociedades y asociaciones civiles, con o sin personería jurídica, las sociedades cooperativas y las demás entidades de derecho público o privado, o si por el contrario únicamente se refiere a las demás entidades de derecho público o privado.

No obstante, y sobre la base de una interpretación restringida de este artículo 309, en el sentido de considerar que la frase "...cuyo objeto principal consista en la realización de actividades comerciales", únicamente se refiere a las otras entidades de derecho público o privado no indicadas expresamente en este artículo, podría decirse que las únicas personas obligadas a retener son las siguientes:

a) Personas Jurídicas:

a.1) Las entidades públicas, ya sea que su objeto principal consista o no en la realización de actividades comerciales;

a.2) Las sociedades comerciales;

a.3) Las sociedades y asociaciones civiles, con o sin personería jurídica, ya sea que su objeto principal consista o no en la realización de actividades comerciales;

a.4) Las sociedades cooperativas, ya sea que su objeto principal consista o no en la realización de actividades comerciales; y,

a.5) Cualquier otra entidad de derecho público o privado cuyo objeto principal consista en la realización de actividades comerciales.

b) Personas Físicas y Sucesiones Indivisas:

Las personas físicas y sucesiones indivisas sólo están obligadas a retener el 2% cuando actúen como comerciantes, profesionales, comisionistas, consignatarios o rematistas, siempre y cuando realicen pagos por causa de su actividad comercial o de negocios; es decir, en el

caso de la retención del 2% por presunta ganancia de capital, cuando adquieran un activo de capital para sus negocios o actividad comercial o profesional.

El problema que puede presentar esta situación es que el enajenante, que es la persona a la cual habría que retenerle el 2%, normalmente desconoce si el adquirente adquiere un activo para su negocio o para uso personal.

3) Personas que No Deben Retener el 2%:

a) Las personas físicas y sucesiones indivisas que no sean comerciantes o dedicadas a actividades empresariales, profesionales o de negocios. Así, por ejemplo, cuando un simple asalariado compra una casa, no debe retener el 2%.

b) Las personas físicas y sucesiones indivisas cuando siendo comerciantes o dedicadas a actividades empresariales, profesionales o de negocios, adquieran bienes muebles o inmuebles para una causa distinta de sus actividades comerciales, empresariales, profesionales o de negocios. Por ejemplo, no está obligado a retener el 2% el profesional que compre una casa, a menos que el negocio de ese profesional sea la compra y venta de propiedades.

4) Personas a Quienes se les Debe Retener el 2%:

a) A las personas naturales y sucesiones indivisas;

b) A cualquier otro ente no exento del Impuesto sobre la Renta, tales como las personas jurídicas de cualquier naturaleza, que no sean personas jurídicas legalmente constituidas.

5) Personas a Quienes No se les Debe Retener el 2%:

a) A las personas físicas o jurídicas exentas del pago del Impuesto sobre la Renta, como por ejemplo las asociaciones sin fines de lucro;

b) A las personas jurídicas legalmente constituidas. En este caso surge la siguiente duda: se refiere la ley sólo a las sociedades comerciales o también a las sociedades civiles? Sobre esta duda el Proyecto de Reglamento no ofrece ninguna aclaración, pues en su artículo 78, párrafo II, sólo establece que "cuando el bien mueble o inmueble objeto de la transacción sea propiedad de una persona jurídica legalmente constituida, la transferencia efectuada no estará sujeta a la retención del 2%".

B) El 2% de Retención Conforme al Proyecto de Reglamento Para la Aplicación del Código Tributario:

Aunque todavía el Poder Ejecutivo no ha cumplido con su obligación de emitir los reglamentos para la aplicación del Código Tributario, conviene hacer a continuación un breve análisis de cómo pretende regirse la ganancia de capital en el proyecto de reglamento.

1) Transferencias de Propiedades de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas a Personas jurídicas:

Dispone el artículo 78 del Proyecto de Reglamento que "en los casos de transferencias de propiedades de personas físicas y sucesiones indivisas a personas jurídicas, ésta no estará obligada a efectuar la retención del 2% si se le entrega el recibo de rentas internas o una certificación en la que conste que la retención se ha efectuado".

Sobre esta disposición debemos hacer las siguientes observaciones:

a) La obligación de retener surge en el mismo momento en que se efectúa la enajenación, no antes, de donde se desprende que la retención del 2% no puede ser pagada al Fisco con anterioridad a la transferencia.

b) No entendemos por qué el artículo 78 del Proyecto de Reglamento únicamente se refiere al caso de "transferencias de propiedades de personas físicas y sucesiones indivisas a personas jurídicas" y no a todos los casos en los cuales procede la retención del 2%.

2) Los Notarios Públicos como Agentes de Información:

Establece el párrafo I del artículo 78 del Proyecto de Reglamento que "los Notarios Públicos actuantes en los casos de transferencias bajo firma privada, en ocasión de ventas y permutas de bienes inmuebles y muebles (Vehículos de Motor), informarán a la Dirección General del Impuesto sobre la Renta que se efectuó la transferencia y a las partes la obligación del vendedor de satisfacer un pago a cuenta del 2% del valor de la venta, que en los casos de permuta la obligación es de cada uno de los permutantes".

3) Enajenaciones Realizadas con Anterioridad al 1 de Junio de 1992

De conformidad con el párrafo III del artículo 78 del Proyecto de Reglamento, "se otorga un plazo de 60 días a partir de la publicación de este reglamento para que las transferencias que se efectuaron amparadas en contratos bajo firma privada, con anterioridad al 1 de junio de 1992 sean tramitados por ante el organismo oficial correspondiente sin llenar los requisitos

establecidos en este artículo. A partir de esa fecha se exigirá el pago de la retención sobre todos los actos".

C) Imposibilidad de Retención del 2% en Ciertos Casos:

Aún cuando el Código Tributario obliga a la retención de 2%, existen casos en los cuales se manifiesta una imposibilidad para efectuar la retención.

En efecto, en los casos de donación, aportes en naturaleza, permuta y otros, en los cuales no hay intercambio de dinero en efectivo, resulta imposible pretender la retención de un 2% de los activos de capital enajenados para posteriormente acudir al Fisco a pagar dicha retención. Por ejemplo, cómo se puede retener un 2% de un solar o un edificio?

Es esta la razón que nos induce a pensar que la retención del 2% únicamente procede en los casos de venta de activos de capital, operación en la cual sí existe un pago en dinero en efectivo.

No obstante, en la práctica la Dirección General del Impuesto sobre la Renta exige el pago de un 2% del valor de la enajenación, lo que obliga al enajenante de una permuta, donación o aporte en naturaleza a tener que buscar dinero en efectivo para pagar el 2% de retención. Sin embargo, es sabido que este 2% pagado en efectivo es ajeno a la enajenación realizada. A su vez, el párrafo I del artículo 78 del Proyecto de Reglamento establece que en los casos de permuta la obligación de retener el 2% es de cada uno de los permutantes.

D) Cuándo debe Pagarse al Fisco el 2% Retenido:

El artículo 79 del Proyecto de Reglamento prescribe que "las personas obligadas a efectuar la retención, pagarán por cuenta de los contribuyentes los impuestos retenidos dentro de los diez primeros días del mes siguiente al que corresponde la retención".

E) Responsabilidad Solidaria del Agente de Retención:

Establece el literal h) del artículo 11 del Código Tributario, que es solidariamente responsable de la obligación tributaria de los contribuyentes el agente de retención o percepción, por las sumas que no haya retenido o percibido de acuerdo con la ley, los reglamentos, las normas y prácticas tributarias.

Por su parte, el artículo 88 del Proyecto de Reglamento señala que "responderán del pago del impuesto con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del mismo y si los

hubiere con otros responsables de su pago, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas, los Agentes de Retención, por el impuesto que dejaren de retener, o que, habiéndolo retenido, dejaren de pagar dentro de los diez (10) primeros días siguientes del mes a aquél en que correspondía efectuar la retención, siempre que no demuestren que los contribuyentes han pagado el impuesto, todo sin perjuicio de la obligación solidaria que para pagarlo existe a cargo de estos últimos desde el vencimiento del plazo señalado".

F) Comprobante de Retención del 2%:

Dispone el artículo 9 del Código Tributario que "los agentes de retención deberán entregar a los contribuyentes por cuya cuenta paguen el impuesto, una prueba de la retención efectuada, en la forma que indiquen este Código, los reglamentos o las normas de la Administración Tributaria".

Por su parte, el artículo 89 del Proyecto de Reglamento establece que "los Agentes de Retención estarán obligados a entregar a requerimiento del contribuyente por cuya cuenta paguen el impuesto, un comprobante de la retención efectuada. En éste se hará constar el número RNC del Agente de Retención, el monto pagado o puesto a disposición, el concepto de la suma retenida, el nombre, apellido y domicilio del contribuyente, así como la fecha en que ha sido pagado el impuesto y dentro de qué suma global se incluyó éste si no fue pagado individualmente".

G) La Retención del 2% es un Pago a Cuenta sobre una Presunta Ganancia de Capital:

Como se dijo anteriormente, el Código Tributario no especifica que la retención del 2% sobre el valor de las transferencias de títulos y propiedades, consignada en el artículo 309 de dicho Código, tenga relación con las ganancias de capital, pero que, no obstante, la única explicación lógica para la retención del 2% es una presunta ganancia de capital que pueda experimentar el enajenante.

La retención del 2% no es, por lo tanto, un impuesto nuevo, sino un pago a cuenta sobre la presunta ganancia de capital generada por la persona que transfiere sus títulos y propiedades. De esta afirmación se deducen las siguientes consecuencias:

1) El pago del 2% no exime al contribuyente de su obligación de presentar la ganancia de capital obtenida, como parte de su declaración jurada de rentas.

2) La retención del 2% es computable a los fines de la determinación del Impuesto sobre la Renta del contribuyente. Esta afirmación implica lo siguiente:

a) Si el contribuyente obtuvo una ganancia de capital superior al 2% retenido, la diferencia existente es computable como ingreso bruto.

b) Si el contribuyente obtuvo una ganancia de capital inferior al 2% retenido o una pérdida de capital, el contribuyente tiene derecho al reembolso de las sumas pagadas en exceso o en forma indebida.

VIII.- Conclusiones.

1) El Código Tributario grava con el Impuesto sobre la Renta las ganancias de capital evidenciadas por la enajenación de activos de capital, presentándose un aspecto inconstitucional al pretender gravar las ganancias de capital generadas con anterioridad a la vigencia del Código Tributario.

2) El texto del Código Tributario, en lo que respecta a las ganancias y pérdidas de capital, además de resultar insuficiente y con graves lagunas, presenta contradicciones y ambigüedades.

3) El Proyecto de Reglamento para la Aplicación del Código Tributario, en lo que respecta principalmente a la retención del 2% por presunta ganancia de capital, es insuficiente.

4) La retención del 2% sobre el valor de transferencia de títulos y propiedades mobiliarias e inmobiliarias, por actos inter vivos, consignada en el artículo 309 del Código Tributario, no es un impuesto nuevo, sino un pago a cuenta de una presunta ganancia de capital y por ende susceptible de ser deducido o reembolsado al enajenante en caso de no existir ganancia de capital.

IX.- Bibliografía.

1.- GARCIA MULLIN, ROQUE. Impuesto sobre la Renta, Teoría y Técnica del Impuesto. INCAT. Santo Domingo, R.D. Octubre 1980.

2.- FERNANDEZ Y CUEVAS, JOSE MAURICIO. Impuesto sobre la Renta al Ingreso Global de las Empresas. Editorial Jus. México, 1977.

3.- BARNICHTA GEARA, EDGAR. Derecho Tributario Administrativo. Editora Corripio. Santo Domingo, R.D., 1989.

4.- MILLER, FINNEY. Curso de Contabilidad. Michigan, Estados Unidos de América.

5.- HEADRICK, WILLIAM. El Impuesto a la Ganancia de Capital. Revista de Derecho Empresarial No.14, 1 de enero de 1993.

6.- CODIGO TRIBUTARIO DOMINICANO

7.- LEY No.5911, del Impuesto sobre la Renta.

8.- PROYECTO DE REGLAMENTO PARA LA APLICACION DEL CODIGO TRIBUTARIO.

Nota: Charla Presentada en la Universidad APEC, el día 19 de mayo de 1993.

Notas al Margen:

(*) Sobre este particular la jurisprudencia dominicana ha dicho lo siguiente: "Impuesto sobre la Renta. Cuando una entidad construye edificios para alquiler hace una sola venta de uno de ellos, no debe reputarse esa operación como habitual, ni puede juzgarse a priori que ella puede repetir la venta de inmuebles en el porvenir. Considerando... que la Compañía recurrente alega y expone, en síntesis, lo que sigue: que, de acuerdo con sus estatutos, la actuación de la Compañía consiste en adquirir y construir inmuebles para darlos en arrendamiento y obtener sus beneficios mediante el juego de esas operaciones; que, no obstante esa directiva estatutaria, como todas las demás personas o entidades, ella puede en ciertos momentos vender o permutar los bienes de su patrimonio sin que el beneficio que de ello resulte pueda reputarse como renta, siempre que estas operaciones no ocurran en forma habitual; todo conforme al artículo 29 de la Ley de la materia, que es la No.5911 y el artículo 18 del Reglamento No.8895 para la aplicación del impuesto sobre la renta a que se refiere aquella ley, artículos que definen las "ganancias de capital"; que, en el caso ocurrente, la Compañía lo que hizo fue una sola y aislada operación de venta, y no una serie de operaciones, por lo cual es erróneo aplicar a esa aislada actuación la noción de habitualidad; que el motivo que da el Tribunal a quo, por adopción que los dados al respecto por las resoluciones administrativas, de que en virtud de sus estatutos ella pueda en lo adelante repetir la venta de inmuebles, configurándose así la habitualidad, carece de consistencia, pues por su propia significación, lo habitual tiene que referirse a hechos ya consumados, pero no a hechos de posible ocurrencia futura; Considerando, que, tal como lo dice la recurrente, el artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta permite la deducción de las ganancias de capital para arribar a la determinación de la renta imponible; que es igualmente cierto que el artículo 18 del Reglamento 8895 para la aplicación de ese impuesto permite la deducción de

esas ganancias, excluyendo sólo el caso de que resulten de ventas o permutas de bienes como profesión habitual; que, en el caso ocurrente, no ha sido controvertido ni en la fase jerárquica ni ante el Tribunal a quo, que se trató de una sola venta; que, tal como lo sostiene la recurrente en este caso, es erróneo calificar de habitual la actuación de la recurrente por el hecho de haber realizado una sola venta; que esa calificación sólo podría suscitarse en el caso de que en lo futuro la recurrente repitiera esas operaciones en forma no justificable por razones consistentes; que, por tanto, el segundo medio del recurso está bien fundamentado y debe ser acogido" (junio de 1972, B.J. 739, pág.1362).

(**) En fecha 23 de julio de 1992 la Dirección General del Impuesto sobre la Renta hizo una publicación oficial en varios periódicos indicando que a los fines de calcular las posibles ganancias o pérdidas de capital que se reflejen por la enajenación de activos de capital, se aplicaría el ajuste por inflación conforme al siguiente factor multiplicador:

AÑOS	MULTIPLICADOR
1980	13.88
1981	12.91
1982	11.99
1983	11.22
1984	9.01
1985	6.55
1986	5.97
1987	5.15
1988	3.57
1989	2.45
1990	1.54
1991	1.00

(***) En un trabajo realizado posteriormente y el cual se publica en este libro, titulado Algunos Aspectos Inconstitucionales del Código Tributario, recalcamos sobre esta inconstitucionalidad indicando lo siguiente:

"La ganancia de capital es el incremento de valor que experimenta un activo de capital a través del tiempo.

Por ejemplo, si una persona adquirió una casa en el año 1985 en la suma de RD\$400,000.00 y en el año de 1993 esa misma casa tiene un valor de RD\$1,000,000.00, se produjo una ganancia de capital de RD\$600,000.00.

Normalmente la ganancia de capital no se produce en un solo día, sino que se produce en forma periódica, es decir a través del tiempo. Una propiedad o activo de capital puede aumentar o disminuir su valor diariamente.

Con anterioridad al Código Tributario, y en lo que respecta al Impuesto sobre la Renta, la Ley vigente era la No.5911 del 22 de mayo de 1962, la cual expresaba en su artículo 29, literal l), que las ganancias de capital estaban exentas del pago del Impuesto sobre la Renta.

Con la puesta en vigencia del Código Tributario, en fecha 1 de junio de 1992, las ganancias de capital realizadas, es decir comprobadas a través de la enajenación del activo, resultan gravadas con el Impuesto sobre la Renta.

De acuerdo con el artículo 289 del Código Tributario, para calcular la ganancia de capital se tomará en cuenta la diferencia existente entre el valor de adquisición o producción de un bien, ajustado por la inflación, y el valor de enajenación de ese bien.

No obstante, y es aquí donde resulta la inconstitucionalidad del artículo 289, el Código Tributario no tomó en consideración aquellas ganancias de capital que fueron generadas y acumuladas con anterioridad a la puesta en vigencia del Código Tributario.

En efecto, conceptualmente pueden existir dos tipos de ganancias de capital: a) Aquellas realizadas, es decir comprobadas a través de la enajenación del activo o propiedad, mediante la diferencia de valor que pueda existir entre el valor de adquisición y el valor de la enajenación; y, b) Aquellas no realizadas, es decir aquel incremento real del valor del activo, pero que no se manifiesta a través de una enajenación, pues el activo o propiedad aún permanece en el patrimonio de la persona, pero cuyo valor real e incremento se puede manifestar a través de una tasación o estimado del valor del activo.

Cuando el Código Tributario no toma en consideración la exención que estaba contenida en el literal l) del artículo 29 de la Ley No.5911, respecto de las ganancias de capital, sino que, por el contrario, grava las ganancias de capital no realizadas, generadas y acumuladas antes de la entrada en vigencia del Código Tributario, está haciendo una aplicación retroactiva de la ley y por tanto violando el Principio de Irretroactividad de la Ley contemplado en el artículo 47 de la Constitución, que establece que "la ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subjudice o cumpliendo condena. En ningún caso la ley ni poder público alguno podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior.

En este caso, el Código Tributario, al pretender gravar las ganancias de capital generadas antes de su vigencia, estaría alterando la seguridad jurídica derivada de situaciones que ya estaban establecidas conforme al literal l) del artículo 29 de la Ley No.5911 del Impuesto sobre la Renta y por ende estaría violando el artículo 47 de la Constitución."

(****) El artículo 7 de la Norma General No.2, del 6 de Octubre de 1993, de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, establece que "las ganancias de capital se registrarán y declararán siempre en el mismo período que se generen, de manera que si en ese período el contribuyente arroja pérdida de renta, éste podrá absorber la ganancia de capital y pagará ISR sólo en la medida en que la ganancia de capital exceda la pérdida de renta".

Breve Análisis de las Normas Generales No.s1 a 10 de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta

I.- Introducción.

Realizar un análisis jurídico de las Normas Generales dictadas por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, conlleva necesariamente una división de este estudio en dos partes: la primera es preguntarnos qué son las Normas Generales; y, la segunda, adentrarnos en el análisis de las normas generales que ha dictado la Dirección General del Impuesto sobre la Renta a partir de la entrada en vigor del Código Tributario y hasta el día 18 de Noviembre de 1993.

II.- Qué son las Normas Generales.

Para poder tratar con claridad el tema de las normas generales es preciso, previamente, tratar a grandes rasgos el poder reglamentario concedido al Poder Ejecutivo, ya que las normas generales constituyen parte integral del poder reglamentario conferido para la correcta aplicación de las leyes.

1.- Cómo Surge el Poder Reglamentario.

Con la abolición de la monarquía y la adopción de las ideas de Montesquie sobre la división de los poderes del Estado, dando inicio a la constitución de un Estado de derecho, se entiende que el Poder Legislativo, como representante del poder del pueblo, es el único que tiene capacidad para legislar, siendo función del Poder Ejecutivo (antiguo monarca), hacer cumplir las leyes aprobadas por el Poder Ejecutivo.

Debido a lo difícil que resultó en un principio establecer una frontera inquebrantable entre los poderes del Estado y en razón de que había que dotar al Poder Ejecutivo de herramientas hábiles para facilitar la aplicación de las leyes, se determinó que era conveniente otorgarle al Poder Ejecutivo la capacidad para dictar reglamentos.

2.- En qué Consiste el Poder Reglamentario.

El Poder Reglamentario es la facultad otorgada por la Constitución de la República (Art.55, inciso 2) al Presidente de la República, para dictar reglamentos que faciliten la aplicación de la ley y, en los casos en los cuales no exista ley previa, su papel es ayudar a cumplir con la función administrativa.

Debido a su carácter de acto emanado de la Administración Pública, 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. De igual modo, un reglamento no puede crear potestades o atribuciones, ni un sistema de infracciones o sanciones, ni procedimientos distintos a los que la ley establece.

En consecuencia, para que un reglamento tenga validez jurídica debe observar lo siguiente:

a) Competencia del Organo: En razón de que no todo órgano de la Administración Pública se encuentra dotado de la potestad reglamentaria, sino que ésta es atribuida por la ley a uno o varios órganos determinados, un reglamento sólo puede ser válido en la medida en que emane de un órgano competente para dictarlo.

b) Jerarquía del Orden Jurídico: En virtud de su naturaleza, un reglamento no puede ser contrario a la Constitución y las leyes.

c) Ajuste al Procedimiento: La elaboración y aprobación de un reglamento está sometida al cumplimiento de procedimientos y trámites previamente establecidos.

d) Respeto al Orden Público: El reglamento debe observar las reglas generales del derecho, el orden jurídico en general, es decir adecuarse a los Principios Generales del Derecho, y por ende no puede ser injusto, desproporcional o arbitrario.

e) Correcto Uso del Poder Discrecional: En gran medida la potestad reglamentaria es un poder discrecional puesto a cargo de la Administración. Este poder discrecional debe ajustarse a la ley.

f) Materia Reglamentaria: El reglamento no puede crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones. No puede poner donde la ley no ha puesto, ni limitar o extender la

ley. Su finalidad es única: facilitar la ejecución de las leyes y el cumplimiento de la función administrativa.

3.- Quién Puede Reglamentar.

a) Presidente de la República: En virtud del artículo 55, inciso 2 de la Constitución, el Presidente de la República tiene facultad para reglamentar cualquier materia, exista o no una ley previa.

En virtud de la indelegabilidad de las atribuciones de los poderes del Estado, consignada en el artículo 4 de la Constitución, el Presidente de la República no puede delegar en otros funcionarios públicos su facultad reglamentaria.

b) Organos Administrativos Autorizados por la Ley: Ha sido muy discutido entre los tratadistas si el Congreso Nacional, mediante una ley, puede autorizar a un órgano de la Administración Pública a emitir reglamentos.

Algunos consideran que la ley no puede conceder a los órganos administrativos ciertas facultades, como la reglamentaria, que conforme a la Constitución de la República sólo corresponden al Presidente de la República.

Otros entienden que el hecho de que la Constitución le otorgue la facultad reglamentaria al Presidente de la República no implica que ésta sea una facultad exclusiva del Presidente, sino que, además, el Congreso Nacional puede atribuir esta facultad a otros órganos administrativos.

Otros, a su vez, consideran que si bien, en principio, es inaceptable la delegación de poderes específicos para legislar, el Congreso Nacional puede confiar al Poder Ejecutivo o algún cuerpo administrativo la regulación de los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de la ley, pues en estos casos no se trata de una delegación de facultades, sino otorgando medios para una mejor aplicación del mandato legal de aplicar la ley.

4.- Las Normas Generales.

Las normas generales son disposiciones reglamentarias dictadas por aquellos órganos de la Administración Pública encargados directamente de la aplicación de las leyes y que tienen un contacto directo con la realidad.

Para aquellos que entienden que sólo el Presidente de la República es poseedor del poder reglamentario, las normas generales no tienen validez jurídica, pues sólo el Presidente puede reglamentar.

Para aquellos que entienden que el Congreso Nacional puede válidamente otorgar la facultad reglamentaria a otros órganos administrativos distintos del Presidente de la República, la validez jurídica de estas normas generales proviene de una facultad otorgada expresamente por la ley.

En materia tributaria, el artículo 34 del Código Tributario Dominicano señala que la Administración Tributaria goza de facultad para dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos.

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

Por su parte, el artículo 36 del mismo Código dispone que "las normas de carácter general que dicte la Administración Tributaria, siempre que se ajusten a la Constitución y a las leyes, no son susceptibles de recurso en sede administrativa ni en sede jurisdiccional, por vía principal; pero podrán ser impugnadas por vía de excepción por ante los tribunales cuando contravengan la Constitución y la presente ley".

III.- Las Normas Generales Dictadas por la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta: De la No.1 a la No.10.

A partir de la puesta en vigencia del Código Tributario la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta ha dictado varias Normas Generales, la mayor parte de ellas destinadas a cubrir la falta del reglamento.

En este trabajo nos limitaremos simplemente a presentar algunas breves observaciones respecto a las Normas Generales del No.1 al No.10.

**Observaciones Sobre la Norma General No.1, de fecha 24 de Junio de 1993.
Sobre Créditos por Dividendos**

Esta Norma General, que fue muy criticada en sus considerandos, por tratar de asemejar a la Administración Tributaria a una especie de Cámara Legislativa Tributaria, establece en su artículo único que "Las sociedades de capital que se acojan al crédito que establece el artículo 308 del Código Tributario, deberán distribuir previamente las utilidades acumuladas y/o los dividendos generados de los ejercicios fiscales cerrados con anterioridad a la puesta en vigencia de dicho Código".

Señala el artículo 308 del Código Tributario que cuando una persona moral paga dividendos a sus accionistas, debe retenerle un 26% de impuestos y que la suma así retenida se convierte automáticamente en un crédito contra el impuesto a pagar por esa persona moral.

La Norma General No.1 pretende establecer un requisito no consignado en el Código Tributario, al señalar que el crédito fiscal para las personas morales generado por la retención de impuestos sobre dividendos, sólo podrá efectuarse si previamente esa persona moral distribuye las utilidades acumuladas y/o los dividendos de años anteriores. Esta situación acarrea las siguientes consecuencias:

a) Se trata de una disposición ilegal, por pretender limitar el alcance de la ley por vía reglamentaria.

b) Atenta contra la libre administración de las empresas, obligando a éstas a la obtención de créditos externos cuando requieran capital de trabajo.

**Observaciones Sobre la Norma General No.2, de fecha 6 de Octubre de 1993
Sobre Depreciación y Ganancias de Capital**

Artículo 1:

En su artículo 1 esta Norma General establece que la cantidad inicial para registrar los bienes depreciables propiedad del contribuyente al 1 de enero de 1992, será su valor en libros al 31 de diciembre de 1991, entendiéndose como tal el costo de adquisición o de construcción del activo de que se trata, más las mejoras o reparaciones capitalizables de que haya sido objeto, menos las deducciones por concepto de depreciación acumulada al 31 de diciembre de 1991.

Los empresarios se oponen al artículo 1 de la Norma General No.2, por considerar que la misma no tomó en consideración el Ajuste por Inflación que debe practicarse sobre los bienes depreciables, siendo contraria, por lo tanto, al numeral VII, literal e) del artículo 287

del Código Tributario, el cual señala que la cantidad inicial para registrar cualquier bien depreciable propiedad del contribuyente al 1 de enero de 1992, será su costo fiscal ajustado al cierre del 31 de diciembre de 1991.

La Dirección General del Impuesto sobre la Renta argumenta que el Código Tributario no contempla del ajuste por inflación para los bienes depreciables, dando a entender que el ajuste por inflación establecido por el literal c) del 289 es únicamente para calcular las ganancias o pérdidas de capital cuando los bienes sean enajenados, haciéndose el ajuste al momento de la venta, no antes. Señala, asimismo, que el artículo 327 tampoco contempla el ajuste por inflación para los bienes depreciables.

A nuestro entender tanto los empresarios como la Dirección General del Impuesto sobre la renta incurrir en graves errores de apreciación que no les permiten establecer con certeza la realidad del Código Tributario respecto del ajuste por inflación a los bienes depreciables. Veamos:

1) Es cierto que el numeral VII, literal e), del artículo 287 del Código Tributario establece expresamente que la cantidad inicial para registrar cualquier bien depreciable propiedad del contribuyente al 1 de enero de 1992, será su costo fiscal ajustado al cierre del 31 de diciembre de 1991.

Cabe definir, por tanto, qué debe entenderse por Costo Fiscal Ajustado.

El propio Código Tributario, en su artículo 289, párrafo II, literal d), señala que "el término costo fiscal ajustado significa el costo fiscal (costo de dicho activo) reducido por los gastos, pérdidas, depreciación y agotamiento, y otros conceptos de reducción que puedan ser debidamente cargados a la cuenta de capital, y aumentado por mejoras y demás conceptos de aumentos, debidamente incorporados a la cuenta de capital".

Como puede observarse, cuando el literal d) del párrafo II del artículo 289 define el concepto de "costo fiscal ajustado" no se refiere expresamente al costo fiscal ajustado por la inflación, sino al costo fiscal ajustado a los conceptos que el propio artículo señala (gastos, pérdidas, depreciación, mejoras, etc.). Sin embargo, la frase "y demás conceptos de aumentos", utilizada por este artículo, deja dudas acerca de si el ajuste por la inflación puede ser considerada dentro de los "demás conceptos de aumentos".

2) Cuando el literal c) del artículo 289 establece que "el costo fiscal de cualquier activo de capital en poder del contribuyente al 1 de enero de 1992, no será inferior a su costo fiscal ajustado por la inflación en dicha fecha" no se está refiriendo únicamente a las formas en que serán calculadas las posibles ganancias o pérdidas de capital que se deriven de la enajenación de un activo de capital, sino a todos aquellos activos de capital, sean o no enajenados.

Sería violentar los Principios de Legalidad e Igualdad Tributaria pretender aplicar un texto de ley de manera diferente a la contemplada en el texto legal, dependiendo de si tal disposición responde o no a los intereses particulares de una de las partes.

Las disposiciones referentes al Impuesto sobre la Renta contempladas en el Código Tributario constituyen una unidad, partes de un sistema jurídico tributario bien estructurado, no disposiciones aisladas e incoherentes.

Con la nueva estructuración legal y económica del Impuesto sobre la Renta, las ganancias de capital resultan gravadas con el impuesto, pero no con un impuesto especial denominado Impuesto a las Ganancias de Capital, sino como parte misma del Impuesto sobre la Renta. Tanto es así, que el artículo 7 de la propia Norma General No.2 considera correctamente como ganancia o pérdida de rentas las ganancias o pérdidas de capital que obtenga el contribuyente.

En consecuencia, las disposiciones del Código Tributario referentes a las ganancias de capital deben analizarse y estudiarse como parte integral de las normas relativas al Impuesto sobre la Renta, no como normas independientes. En tal sentido, resultaría inapropiado y poco jurídico pretender que las disposiciones del literal c), párrafo II, del artículo 289 del Código Tributario únicamente son útiles para el cálculo de las ganancias o pérdidas de capital derivadas de la enajenación de un activo de capital, y que no pueden aplicarse a los activos de capital que no sean enajenados.

En nuestra opinión el literal c) del párrafo II del artículo 289 es aplicable a todos los activos de capital, sean o no enajenados, y que este ajuste por inflación debe hacerse al 1 de enero de 1992, no al momento de una posible enajenación.

Esto trae como consecuencia lógica y natural que los activos de capital de cualquier naturaleza deben ser ajustados a la inflación.

El problema surge, no obstante, en el hecho de poder determinar con exactitud cuales son los bienes denominados como activos de capital y si conforme al Código Tributario los bienes depreciables pueden ser considerados como activos de capital.

Tanto en términos fiscales como de contabilidad, los conceptos Activos Fijos, Bienes de Capital y Activos de Capital son utilizados como sinónimos. Comprende esta categoría aquellos bienes muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, que por su propia naturaleza no se encuentran destinados, en principio, a formar parte del comercio habitual de su propietario, sino destinados a producir una renta o goce, como por ejemplo el inmueble donde se encuentra la nave industrial que manufactura los bienes de consumo que serán vendidos, las maquinarias y equipos industriales, la casa habitación de una persona física,

etc. Es decir, bienes que en principio no son destinados a la venta, aún cuando en un momento determinado puedan ser enajenados.

Una definición clara y precisa de bienes de capital era la que daba el párrafo único del artículo 19 del Primer Reglamento No.8895 para la aplicación de la Ley No.5911 del Impuesto sobre la Renta, el cual señalaba lo siguiente: "se consideran bienes de capital toda clase de bienes muebles o inmuebles, menos lo que forman la existencia de un comercio o negocio y que se ofrecen habitualmente a la venta y los que son utilizados en el giro de un negocio".

En consecuencia, podría afirmarse que el concepto Activo Fijo, Bienes de Capital o Activos de Capital significa todos aquellos bienes o derechos que están dentro del patrimonio de una persona y que no forman parte del negocio habitual de su titular, es decir que no han sido destinados a ser traspasados a terceros, aún cuando en un momento determinado se produzca su traspaso.

Ahora bien, el impase surgido entre los empresarios y la Dirección General del Impuesto sobre la Renta se deriva en poder determinar lo siguiente:

a) ¿Debe la deducción por depreciación aplicarse sobre el valor en libros de los activos, una vez que estos activos hayan sido ajustados a la inflación al 1 de enero de 1992?

b) Por el contrario: ¿Debe la deducción por depreciación aplicarse sobre el valor en libros de los activos al 1 de enero de 1992, sin que los mismos puedan ser ajustados a la inflación?

A nuestro entender la solución del problema estriba en el hecho único de poder determinar si los bienes depreciables forman parte o no de los activos de capital. En efecto, si como hemos indicado el literal c) párrafo II del artículo 289 permite el ajuste por inflación al día 1 de enero de 1992, para todos los activos de capital, sólo habría que determinar si los llamados "bienes depreciables" pueden a su vez ser considerados como "activos de capital".

En nuestra opinión existe una clara contradicción entre dos textos del Código Tributario, lo cual añade un ingrediente de confusión y complejidad, que evita determinar con total certeza si los bienes depreciables son o no activos de capital. Esta contradicción de textos es la siguiente:

a) El literal e) del artículo 289 del Código Tributario prefiriendo utilizar el concepto de Activo de Capital en vez del concepto de Activo Fijo o Bien de Capital, señala textualmente que Activo de Capital significa "todo bien en poder del contribuyente en conexión o no con su negocio", agregando que "dicho concepto no incluye existencias comerciales que sean susceptibles de ser inventariadas y bienes poseídos principalmente con

finés de venta a clientes en el curso ordinario del negocio, bienes depreciables o agotables, y cuentas o notas por cobrar adquiridas en el curso ordinario del negocio por servicios prestados, o provenientes de la venta de activos susceptibles de ser inventariados o bienes poseídos para ser vendidos en el curso ordinario del negocio".

Por consiguiente, el literal e) del artículo 389 del Código Tributario ha establecido como principio general que en el concepto de activo de capital se incluyen todos los bienes del contribuyente, ya sean activos corrientes o activos fijos, a excepción de aquellos activos que de manera expresa señala este literal (bienes depreciables, para el caso).

b) El texto capital del artículo 289 establece textualmente lo siguiente: "Para determinar la ganancia de capital sujeta a impuesto, se deducirá del precio o valor de enajenación del respectivo bien el costo de adquisición o producción ajustado por inflación, conforme a lo previsto en el artículo 327 de este Título, y su Reglamento. Tratándose de bienes depreciables, el costo de adquisición o producción a considerar será el del valor residual de los mismos y sobre éste se realizará el referido ajuste".

Es decir, que según este texto los bienes depreciables pueden producir ganancias o pérdidas de capital, lo cual equivale a decir lo siguiente: si únicamente los activos de capital pueden generar ganancia o pérdida de capital, y de acuerdo con el artículo 289 del Código Tributario los bienes depreciables sí pueden producir ganancias o pérdidas de capital, es lógico y jurídico admitir que los bienes depreciables deben ser considerados como activos de capital.

Entendiendo que los bienes depreciables constituían parte de los activos de capital y que por ende tenían que ser ajustados a la inflación, en fecha 23 de junio de 1992 la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, ante la inercia del Poder Ejecutivo y basándose en los índices al consumidor del Banco Central, publicó un aviso en la prensa mediante el cual daba a conocer un multiplicador para el ajuste por inflación, correspondiente a los años 1980 a 1991. De acuerdo con este aviso, dicho factor multiplicador se aplicaría tanto a los activos de capital como a los bienes depreciables adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 1992.

El artículo 1 de la Norma General No.2 desvirtúa totalmente la propia opinión de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, plasmada en su publicación de fecha 23 de junio de 1992, con lo cual se adopta una posición contraria a la anterior.

Con la Norma General No.2 la Dirección General del Impuesto sobre la Renta parece adoptar la idea de que los bienes depreciables no son activos de capital y que por tanto no deben ser ajustados a la inflación. Y nosotros nos preguntamos: ¿Si es así, por qué la Dirección General del Impuesto sobre la Renta continúa persiguiendo la retención del 2% contemplada en el artículo 309 del Código Tributario (avance sobre presunta ganancia de

capital), para aquellos bienes depreciables, los cuales supuestamente no producirían ganancia o pérdida de capital?

En efecto, si partimos de la idea de que la retención del 2% indicada en el artículo 309 del Código Tributario tiene relación con la posible ganancia de capital que pueda derivarse de la transferencia de bienes y de la base de que únicamente puede existir ganancia de capital cuando se trata de la transferencias de activos de capital, tendríamos que afirmar que legalmente la retención del 2% sólo procedería en los casos de transferencias entre vivos de títulos y propiedades, muebles e inmuebles, que tengan el carácter de activos de capital, es decir de bienes que no formen parte del negocio del enajenante.

La legalidad o no de este artículo 1 de la Norma General No.2 dependerá, pues, de a cual de los textos contradictorios del Código Tributario se le otorgue mayor validez jurídica.

Por consiguiente, el problema de poder determinar si los bienes depreciables adquiridos antes del 1 de enero de 1992 son o no sujetos del ajuste por inflación consignado en el artículo 289, no es un asunto de interpretación de la ley, sino un problema de contradicción de normas jurídicas contenidas en el propio Código Tributario y en el hecho de poder determinar con exactitud si los bienes depreciables, tales como máquinas, vehículos y edificios utilizados en el negocio, constituyen o no parte de los activos de capital.

Desde el punto de vista lógico y contable, los bienes depreciables constituyen parte del activo fijo o activo de capital de un negocio, de donde se desprende que los bienes depreciables serían sujetos de ajustarse a la inflación, según el literal c) del artículo 289.

Ahora bien, desde el punto de vista jurídico, cómo debe resolverse el problema que se presenta ante la contradicción de dos textos de una misma ley? Cuál de los dos textos tendría preminencia sobre el otro?

Consideramos que la parte capital del artículo 289 del Código Tributario es el que trata las normas generales y que por lo tanto tiene preminencia en su aplicación, debiendo considerarse, por tanto, que los bienes depreciables sí son activos de capital y por ende sujetos de que se les aplique el ajuste por inflación consignado en el literal c) del artículo 289 del Código Tributario.

Con esta aseveración, entendemos que el artículo 1 de la Norma General No.2, es contraria al propio Código Tributario. En tal sentido, y carente totalmente el Director General del Impuesto sobre la Renta de facultades legales para contradecir normas jurídicas, el artículo 1 de dicha Norma General No.2 es nulo de pleno derecho, de conformidad con los artículos 4, 37 numeral 1, y 46 de la Constitución de la República.

Ante cualquier negativa del Director General del Impuesto sobre la Renta de revocar una norma ilegal adoptada por él, se recomienda a los contribuyentes aplicar el Código Tributario sin observar el contenido ilegal del artículo 1 de dicha Norma General No.2.

Artículo 2:

El artículo 2 de la Norma General No.2 simplemente está describiendo en palabras más claras lo establecido por el acápite 1) del numeral VIII del literal e) del artículo 287 del Código Tributario, con lo cual la facultad reglamentaria e interpretativa de la Administración Tributaria cumple con su objetivo.

Artículo 3:

Tomando como base lo dispuesto por el inciso 2.1) del acápite 2) del numeral VIII del literal e) del artículo 287 del Código Tributario, el artículo 3 de la Norma General No.2 señala textualmente que "también incrementarán la cuenta de activos los gastos en reparaciones y mejoras que excedan del 5% del balance inicial de esa cuenta, o sea la parte capitalizable de dichos gastos".

Los empresarios, con sobrada razón, argumentan que el referido texto del Código Tributario se refiere expresamente y con carácter de exclusividad, a las categorías 2 y 3 del numeral III del artículo 287 (automóviles, equipos de oficina, computadoras, ect. y a cualquier otra propiedad depreciable), con exclusión de la categoría 1 (edificaciones y los componentes estructurales de los mismos) y que, sin embargo, la redacción del artículo 3 de la Norma General No.3 no excluye la categoría 1, sino que, por el contrario, da a entender que abarca las 3 categorías de bienes depreciables.

En vista de que según el Código Tributario los gastos efectuados sobre bienes de la Categoría 1 se consideran como gastos no capitalizables, independientemente del monto de estos gastos, parecía que la Norma General le estaba dando a esta Categoría el trato que el Código le daba a las Categorías 2 y 3.

Ante este argumento, el Director General del Impuesto sobre la Renta, a través de carta de fecha 3 de noviembre de 1993, dirigida al Consejo Nacional de Hombres de Empresas, Inc. (CNHE) expresa que "la Norma No.2 no incluye el 5% de reparación a los bienes de Categoría 1: Quizás hubiese sido lo perfecto que el Art.3 de esta Norma aclarara que sólo es aplicable a las Categorías 2 y 3, pero no obstante la emisión, el Numeral VIII de la letra e) es muy claro al señalar que es sólo aplicable a estas dos últimas Categorías de bienes".

En esta carta se añade que "aprovechamos la ocasión para informarles que esta Dirección considera como deducible todo gasto en reparación de un bien en categoría 1, no importa la proporción que represente del costo en libro del activo reparado. Por el contrario, deberá

capitalizarse íntegramente todo gasto (más bien inversión) incurrido en ampliaciones de este tipo de bienes".

Sobre la respuesta del Director General del Impuesto sobre la Renta debemos expresar lo siguiente: Es importante que el Director General del Impuesto sobre la Renta reconozca su error, aunque no sea muy claro en este reconocimiento, pues tal actitud coloca a las partes en ánimo de continuar un diálogo fructífero. Sin embargo, es un deber esencial del Fisco "sacar correctamente la pata mal metida". El artículo 3 de la Norma General No.2 puede lograr que muchos contribuyentes se confundan. No basta con responderle a un grupo de empresarios sobre la correcta forma de hacer las cosas. La Norma General No.2 debe ser modificada o aclarada con otra Norma General, la cual debe hacerse pública, pues la universalidad de contribuyentes necesita que se aclaren las dudas creadas por dicha Norma General No.2.

Artículo 5:

El artículo 5 de la Norma General No.2 establece que "cuando sea vendido un activo de los incluidos en las cuentas conjuntas, el balance de dicha cuenta conjunta será disminuido en el valor de venta de dicho activo".

Sobre este particular los empresarios señalan que la Norma General no debe hablar de "disminuido en el valor de venta de dicho activo", sino "disminuido por el valor en libros de dicho activo", pues al disminuirse las cuentas de activos por el valor de venta de un activo, y no por su valor en libros podría suceder que una cuenta de activos disminuya su valor llegando a ser negativo, aunque se mantengan físicamente activos que todavía no han sido depreciados.

La Dirección General del Impuesto sobre la Renta, en la referida carta a los empresarios del CNHE, expresa que los empresarios tienen razón al entender que la Norma General debió hablar de "disminuido por el valor en libros de dicho activo". Sin embargo, hasta la fecha el Fisco no ha enmendado su error modificando la Norma General No.2 o dictando una Norma General aclaratoria, siendo uno de sus deberes fundamentales aclarar, nunca confundir, a los contribuyentes. En consecuencia, procede una aclaración pública de este asunto.

Artículo 6:

El artículo 6 de la Norma General No.2, al establecer que "las pérdidas de capital de un período, sólo podrán ser compensadas con ganancias de capital de ese mismo período o de períodos subsiguientes", está haciendo una clara y correcta aplicación del literal i) del párrafo II del artículo 289 del Código Tributario, el cual no establece límites sobre cuales serían los "períodos subsiguientes". En efecto, la Norma General respeta el Código

Tributario, pues no establece ningún tipo de límite respecto a la prescripción del derecho que tiene el contribuyente para poder compensar las pérdidas de capital experimentadas, con futuras ganancias de capital, pues únicamente expresa que este remanente podrá imputarse contra las ganancias de capital que se obtengan en los ejercicios subsiguientes.

Artículo 7:

Señala el artículo 7 de la Norma General No.2 que "las ganancias de capital se registrarán y declararán siempre en el mismo período que se generen , de manera que si en ese período el contribuyente arroja pérdida de renta, ésta podrá absorber la ganancia de capital y pagará ISR sólo en la medida en que la ganancia de capital exceda la pérdida de renta".

En mi opinión esta disposición no sólo viene a llenar un vacío sobre un aspecto de suma importancia, sino a sacar de dudas a muchos contribuyentes, incluso especialistas tributarios, que estaban confundidos acerca de si las ganancias o pérdidas de capital debían o no ser consideradas como ganancias o pérdidas de rentas.

El artículo 42 del Proyecto de Reglamento para la Aplicación del Código Tributario había consagrado que, "las ganancias de capital se entenderán obtenidas en el año calendario o comercial o en el ejercicio en que constituyan ingresos brutos del contribuyente, según lo dispuesto en el artículo 283 del Código Tributario", aunque debe indicarse que el artículo 283 del Código Tributario no dispone nada respecto a cuándo se entenderán obtenidas las ganancias de capital, por lo cual el Proyecto de Reglamento incurría en un error.

Entendemos, no obstante, que la Norma General debió distinguir entre aquellos casos en los cuales el precio de la enajenación del activo de capital es pagado inmediatamente, de aquellos casos en los cuales el pago se efectúa a plazo o por partidas, ya que en estos últimos supuestos los pagos pueden abarcar varios ejercicios fiscales.

Por otra parte, han surgido dos teorías acerca de si las ganancias y pérdidas de capital deben o no ser computadas como parte de la Renta Bruta de los contribuyentes, para el cálculo del Impuesto sobre la Renta.

1) Teoría que considera las ganancias de capital como parte de la renta bruta del contribuyente:

Esta teoría considera que las ganancias de capital forman parte de la renta bruta del contribuyente, igual a cualquier otro tipo de ingreso.

Para comprobar esta afirmación se argumenta que el artículo 268 del Código Tributario es claro y preciso al señalar que "se entiende por renta, a menos que fuere excluido por alguna

disposición expresa de este Título, todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados, no justificados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación". Es decir, que el propio artículo 268 del Código establece que se entiende por renta... todo incremento de patrimonio realizado.

Asimismo, se argumenta que el numeral 3) del artículo 283 del Código Tributario establece expresamente que el concepto de renta bruta incluye "las ganancias derivadas del comercio de bienes, sin importar que dicho comercio se ejerza como una actividad regular u ocasional, así como toda otra ganancia".

2) Teoría que considera que las ganancias de capital no forman parte de la renta bruta del contribuyente:

Los sustentadores de esta teoría se basan principalmente en las disposiciones del literal j) del artículo 289 del Código Tributario, el cual da a entender que cuando en un mismo ejercicio fiscal las pérdidas de capital excedan las ganancias de capital, el saldo remanente no podrá ser deducido de las rentas brutas obtenidas por el contribuyente, sino que únicamente podrá imputarse a las futuras ganancias de capital que se obtengan. Es decir, que si en un mismo ejercicio fiscal una persona tiene más pérdidas de capital que ganancias de capital, esa persona no podrá deducir esa diferencia de su renta bruta para el cálculo de su renta neta imponible. Se basan, a su vez, en el hecho de que el literal f) del artículo 289 del Código Tributario exige una cuenta separada para registrar los activos de capital.

Entienden que en razón del principio de que las pérdidas de capital son deducibles de las ganancias de capital, pero no de la renta bruta, para poder aplicar correctamente el Impuesto sobre la Renta consignado en el Código Tributario, el contribuyente debe efectuar un doble cálculo: uno para calcular la renta bruta conformada por sus ingresos ordinarios y otro para calcular las ganancias o pérdidas de capital.

3) Mi Opinión:

Entiendo que las ganancias de capital sí forman parte integral del Impuesto sobre la Renta y que deben ser consideradas como parte de la renta bruta del contribuyente, igual a cualquier otro tipo de ingreso, aún cuando las pérdidas de capital se encuentren sujetas a ciertas limitantes en cuanto a su deducción de la renta bruta.

En efecto, las ganancias de capital han sido incluidas dentro de las disposiciones relativas al Impuesto sobre la Renta y los artículos 268 y 283 son claros y precisos al establecer que se considera como renta bruta todo incremento de patrimonio, así como toda ganancia.

Es cierto que las disposiciones del literal j) del artículo 289 del Código Tributario establecen que las pérdidas de capital sólo son deducibles de ganancias de capital. Sin embargo, esta disposición ni ninguna otra dice que las ganancias de capital no son computables como parte de la renta bruta, sino que, por argumento a contrario, da a entender que sí forman parte de la renta bruta del contribuyente, pues sólo se refiere a las pérdidas de capital, no a las ganancias de capital.

Lo que sí parece claro del literal j) artículo 289 del Código es que real y efectivamente debe hacerse un doble cálculo, uno para determinar la renta bruta conformada por los ingresos ordinarios y otro para determinar las ganancias o pérdidas de capital. Pero ésto no implica que las ganancias o pérdidas de capital no formen parte de la renta bruta del contribuyente, sino que únicamente debe hacerse un doble cálculo.

Si luego de realizarse este doble cálculo, se obtiene como resultado que las ganancias de capital son superiores a las pérdidas de capital, este remanente de ganancia de capital debe sumarse a los ingresos ordinarios para poder determinar la renta bruta del contribuyente y posteriormente su renta neta.

Por el contrario, si las pérdidas de capital son superiores a las ganancias de capital producidas en un mismo ejercicio fiscal, este remanente de pérdida de capital no se restará de los ingresos ordinarios obtenidos en ese mismo ejercicio fiscal por el contribuyente, sino únicamente de las futuras ganancias de capital que éste obtenga. Llegado el momento en que este contribuyente obtenga ganancias de capital, las pérdidas de capital acumuladas se deducirán de esas ganancias, pudiendo ocurrir lo siguiente:

a) Si las ganancias de capital obtenidas son superiores a las pérdidas de capital acumuladas, se podrá deducir de las ganancias de capital la totalidad de las pérdidas de capital acumuladas y el remanente de ganancia de capital que quede se sumará a los ingresos ordinarios del contribuyente para la determinación de de su renta bruta.

b) Si las ganancias de capital obtenidas son iguales a las pérdidas de capital acumuladas, se deducirá de las ganancias de capital la totalidad de las pérdidas de capital acumuladas, sin que quede remanente.

c) Si las ganancias de capital obtenidas son inferiores a las pérdidas de capital acumuladas, se deducirá de las pérdidas de capital acumuladas una cantidad igual a las ganancias de capital obtenidas y el remanente de pérdidas de capital acumuladas se deducirá de las futuras ganancias de capital que se obtengan en los ejercicios fiscales subsiguientes.

Señala el literal i) del artículo 289 del Código Tributario que cuando en un mismo ejercicio fiscal las pérdidas de capital excedan las ganancias de capital, el saldo remanente no se computará como una pérdida de renta, sino que podrá imputarse contra futuras ganancias de

capital que se obtengan en los ejercicios subsiguientes. Esta limitación no será aplicable a las personas físicas en el año fiscal de su fallecimiento.

En conclusión, soy de opinión que las ganancias de capital sí forman parte de la renta bruta de los contribuyentes, al igual que cualquier otro ingreso, y que las pérdidas de capital también forman parte de la renta bruta, pero su deducción sólo puede hacerse a través de ganancias de capital, por lo cual considero atinada, correcta, útil y necesaria la disposición del artículo 7 de la Norma General No.2, de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta.

Observaciones Sobre la Norma General No.3, de fecha 6 de Octubre de 1993 Sobre el ITBIS Aplicado a los Bienes Exentos

A través de esta Norma General se trata de establecer un procedimiento mediante el cual los productores locales de bienes y/o servicios exentos del pago del ITBIS, al adquirir mercancías (materia prima) gravadas con el ITBIS para producir mercancías (producto terminado) exentas del ITBIS, deberán registrar el ITBIS que le fue cargado al comprar sus materias primas como parte del costo del bien adquirido o del servicio comprado, descartándose, de esta manera, el procedimiento de reembolso del ITBIS adelantado al Fisco por el productor de bienes y/o servicios exentos.

En este sentido, el productor de bienes exentos deberá considerar como costo del producto adquirido, tanto el costo en sí del producto comprado como el ITBIS pagado a su suplidor, sin derecho a crédito fiscal ni reembolso.

Con este nuevo procedimiento prácticamente se pierde la calidad de contribuyente del productor puro de bienes exentos, razón por la cual el artículo 3 de esta Norma General lo libera de su obligación de tener que presentar declaración jurada del ITBIS.

A nuestro entender este nuevo procedimiento es más práctico que el anterior, pues se resuelve un grave problema administrativo para el Fisco. Sin embargo, el mismo presenta los siguientes inconvenientes:

- 1) Incrementa el costo de los productos de exportación: En vista de que con el procedimiento establecido en la Norma General No.3, el exportador tendría que cargar al costo del bien a exportar el ITBIS que haya pagado a sus suplidores al adquirir el producto a exportar o las materias primas para elaborar dicho producto, sin poder utilizar el procedimiento de reembolso o crédito fiscal compensable, el costo del referido bien se

incrementa, dando lugar a gravar con el ITBIS los productos de exportación, lo cual origina un nuevo ingrediente a la falta de competitividad de los productos dominicanos en el mercado internacional.

2) Se trata de un procedimiento ilegal, por ser contrario a las disposiciones de los artículos 342 y 350 del Código Tributario.

3) La Administración Tributaria no tiene potestad legal para sustituir los procedimientos establecidos por la ley ni para decidir quiénes deben o no presentar declaraciones juradas.

4) Al pretender incorporar al costo del producto el ITBIS adelantado, siendo "automáticamente deducible de la renta bruta a los fines del Impuesto sobre la Renta", según señala el artículo 2 de dicha Norma, se estaría haciendo una especie de compensación parcial entre dos impuestos diferentes (ITBIS e Impuesto sobre la Renta), lo cual resulta contrario al artículo 19 del Código Tributario, el cual establece expresamente que la compensación sólo puede ser posible siempre que tanto la deuda y el crédito "provengan de un mismo tributo".

5) El procedimiento de reembolso ha sido contemplado expresamente en el artículo 68 del Código Tributario como un derecho del contribuyente. El Fisco no puede derogar esta disposición legal mediante una Norma General, estableciendo un procedimiento de reembolso distinto al indicado por la ley.

Asimismo, debemos indicar que el nuevo procedimiento señalado en la referida Norma General no siempre será efectivo para el contribuyente, por las siguientes razones:

a) En muchos casos el contribuyente no tiene que pagar impuesto sobre la renta, por estar exento o tener pérdidas, de donde no tendría deudas para compensar el ITBIS adelantado.

b) Admitir como un gasto deducible en el Impuesto sobre la Renta el ITBIS adelantado, no compensa el monto del ITBIS pagado, pues el ITBIS adelantado (8% del valor del producto adquirido) siempre será superior al monto del impuesto ahorrado en el Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, la Norma General consigna que en los casos de productores mixtos, es decir de bienes exentos y gravados, se continuaría con el procedimiento débito crédito fiscal, a través de las declaraciones juradas del contribuyente.

Establece esta Norma que los productores de bienes exentos del ITBIS en virtud del artículo 343, que a la entrada en vigencia de la Norma General (6 de octubre de 1993) reclamen

reembolsos o compensaciones de ITBIS por ellos adelantado en sus adquisiciones, podrán optar, a su conveniencia, por uno de los siguientes tratamientos:

a) "Llevar al costo los saldos a favor y presentar cuando proceda rectificativas de las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre la Renta, incorporando las reducciones tributarias correspondientes. Estas reducciones podrán ser tomadas en cuenta por la Dirección General, previa solicitud interesada, a los fines de adecuar los anticipos del Impuesto sobre la Renta, así como compensar los anticipos con las diferencias de impuestos generados en las rectificativas."

Sin embargo, es preciso señalar que este procedimiento es contrario a las disposiciones del artículo 19 del Código Tributario, el cual establece expresamente que la compensación sólo puede ser posible siempre que tanto la deuda y el crédito "provengan de un mismo tributo", lo cual no ocurriría en el presente caso, pues se trata de compensar provenientes del ITBIS con el Impuesto sobre la Renta.

b) Mantener los saldos a favor como partidas compensables o reembolsables y solicitar a la Dirección General dicho tratamiento.

Como forma de amedrentar a los contribuyentes, la Norma General establece que antes de obtemperar a la solicitud de reembolso o compensación, la Dirección General se reserva el derecho (lo cual es un absurdo jurídico de parte del Fisco) de verificar vía "Fiscalización Integral", la exactitud de las cifras involucradas, para los períodos envueltos.

Observaciones Sobre la Norma General No.4, de fecha 6 de Octubre de 1993 Sobre Procedimiento Para Estimación de Oficio del ITBIS

Señala el artículo 66 del Código Tributario que dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, en el siguiente caso: Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria.

Pero si bien es cierto que al Fisco se le concede una potestad discrecional para estimar de oficio la obligación tributaria del contribuyente omiso, también es cierto que ésta no puede constituirse en una facultad arbitraria para que el Fisco pueda estimar con el "método que juzgue conveniente", según expresa el artículo 3 de esta norma.

"La facultad discrecional concedida por la ley a las autoridades no significa un arbitrio absoluto" (Suprema Corte de Justicia de México, Revisión Fiscal 1969/58).

"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" (Suprema Corte de Justicia de México, Sem. Jud. de la Fed., Tomo LXII, 552).

Las cláusulas generales no constituyen poderes ilimitados que el Fisco pueda utilizar a su antojo. La elección del método 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. La actuación del Fisco, por tanto, debe enmarcarse, dentro de los límites que la ley y el derecho le acuerdan.

Ninguna disposición le otorga al Fisco la facultad para practicar estimaciones de oficio utilizando métodos que juzgue convenientes. La estimación de oficio sólo puede hacerse mediante métodos legalmente establecidos. Cuando el artículo 35 del Código Tributario consagra que el Fisco podrá dictar normas generales contentivas de promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de fundamento para estimar de oficio, no le está confiriendo al Fisco un poder arbitrario y omnipotente para utilizar el método que más le convenga a sus intereses, sino un poder discrecional que debe utilizar de acuerdo con los principios de razonabilidad y proporcionalidad y, sobre todo, conforme a la ley.

Es preciso recordar que el artículo 4 de la Constitución de la República consagra el Principio de Legalidad Administrativa, según el cual la Administración Pública, y dentro de ella el Fisco, no tiene voluntad propia, sino que únicamente puede ejercer las atribuciones que de manera expresa le confieran la Constitución y las leyes.

Por otro lado, y en lo que respecta a la amnistía fiscal concedida por esta norma a contribuyentes morosos, es preciso señalar que la Dirección General del Impuesto sobre la Renta carece de facultad legal para conceder dispensa del pago de impuestos, recargos, intereses y/o sanciones pecuniarias.

De conformidad con el artículo 15 del Código Tributario, la extinción de la obligación tributaria sólo procede por el pago, la compensación, la confusión y la prescripción. La amnistía fiscal no fue contemplada por el Código.

No se puede utilizar la facultad de fiscalización para alegar que en base a ella el Fisco tiene un derecho para condonar deudas, no fiscalizando a aquellos contribuyentes que sabe son morosos, pues ésto sería desconocer el carácter estrictamente legal de la obligación tributaria. El Fisco no es dueño de la deuda tributaria. Su obligación es siempre cumplir con el mandato expreso de la ley, no teniendo facultad legal para renunciar a ese mandato ni

teniendo potestad para elegir a cuales contribuyentes se les debe cobrar el tributo y a cuales no.

Por lo tanto, desde el punto de vista legal, el Fisco no tiene facultad de eximir, condonar o declarar amnistía fiscal y, en consecuencia, la Norma General No.4 adolece de ilegalidad.

Observaciones Sobre la Norma General No.5, de fecha 6 de Octubre de 1993 Sobre el Registro Nacional de Contribuyentes (RNC)

El Registro Nacional de Contribuyentes (RNC) es de suma importancia para realizar un buen trabajo de administración y control de los tributos y los contribuyentes. Sin embargo, todas las tareas de la Administración Tributaria deben estar dentro del marco de la legalidad.

La Norma General No.5 exige que en los documentos de los contribuyentes debe aparecer registrado el RNC, so pena de sanciones. Estas sanciones consisten en lo siguiente:

1) Multa de RD\$100.00 por cada documento expedido sin RNC, hasta un máximo de RD\$10,000.00. Esta sanción está acorde con el literal c) del artículo 50 y con el artículo 257 del Código Tributario.

2) No se admitirá, para los fines de deducción del ITBIS y del Impuesto sobre la Renta, aquellos documentos o comprobantes que no contengan el RNC del emisor. Sin embargo, esta disposición es totalmente ilegal, ya que el Fisco carece de potestad para crear infracciones y sanciones, lo cual no puede suceder ni siquiera por analogía, según establece el Párrafo III del artículo 3 del Código Tributario.

Observaciones Sobre la Norma General No.6, de fecha 6 de Octubre de 1993 Sobre Deberes Formales

Esta Norma General establece sanciones por incumplimiento de los deberes formales.

Utilizando las facultades sancionatorias que le otorga el Código Tributario y aplicando los márgenes mínimos y máximos del artículo 257 de este Código, el Fisco hace una correcta aplicación de la ley, y una justa aplicación del derecho, pues se trata de eliminar el carácter discrecional de las sanciones y la discriminación entre contribuyentes, especialmente en lo que se refiere a la inscripción en el RNC y al cambio de domicilio. No obstante, es preciso tener opresente que fue la propia ley la que dispuso otorgar ese poder discrecional para que cada caso se analice según sus propias circunstancias.

Sin embargo, el Código Tributario no considera infracción ni establece sanción para los contribuyentes que presenten declaraciones juradas borrosas o con tachaduras, como mal establece el artículo 5 de esta Norma.

A su vez, es improcedente e ilegal que el párrafo II del artículo 5 de esta Norma consagre que las Colecturías de Rentas Internas podrán rechazar las declaraciones juradas que supuestamente estén incompletas, borrosas o con tachaduras, sobretodo partiendo de la idea de que tal actitud puede conllevar a mora. El Fisco debe acoger estas declaraciones y posteriormente impugnarlas, si así lo considera.

Asimismo, el artículo 8 de esta Norma incurre en un grave error al pretender aplicar los recargos por mora a las multas (sanciones pecuniarias), en plena violación al artículo 225 del Código Tributario.

Observaciones Sobre la Norma General No.7, de fecha 6 de Octubre de 1993 Sobre el IVSS

Esta Norma establece una amnistía o gracia fiscal en favor de aquellos contribuyentes del IVSS omisos.

Aunque en la práctica esta amnistía es conveniente a los intereses del Fisco y de los contribuyentes, se trata de una norma ilegal. Ninguna disposición legal le permite al Fisco conceder este tipo de tratamiento.

De conformidad con el artículo 15 del Código Tributario, la extinción de la obligación tributaria sólo procede por el pago, la compensación, la confusión y la prescripción. La amnistía fiscal no fue contemplada por el Código.

Esta Norma discrimina entre aquellos omisos parciales (omiso en uno o más años) y aquellos omisos totales (nunca han declarado y nunca han pagado), favoreciendo a los omisos totales, que supuestamente son los únicos que se pueden acoger a esta gracia, lo cual resulta improcedente. A su vez, esta Norma no establece si al pagarse el año 1993 se le aplicarían recargos al contribuyente.

Observaciones Sobre la Norma General No.8, de fecha 26 de Octubre de 1993 Sobre el Desmonte del 30% de la Tasa del Impuesto Sobre la Renta

En virtud de que el Código Tributario establece un desmante anual de la tasa o alícuota del impuesto sobre la renta, desde un 30% para el primer año de vigencia del Código, o sea 1992, hasta un 25% para el ejercicio fiscal 1995, y en razón de que el ejercicio fiscal de una empresa no necesariamente tiene que coincidir con el año calendario, la Norma General No.8 viene a aclarar la forma en que debe aplicarse este desmante. En razón de que las disposiciones de esta Norma General son similares a las del Código Tributario, su validez jurídica es incuestionable.

Observaciones Sobre la Norma General No.9, de fecha 18 de Noviembre de 1993 Sobre Contribuyentes Omisos del Impuesto Sobre la Renta

Esta Norma General empieza hablando de la facultad de fiscalización y determinación de que disfruta la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, las cuales puede válidamente ejercer en contra de los contribuyentes omisos.

El omiso es aquel contribuyente que:

- 1) Nunca ha declarado su impuesto sobre la renta;
- 2) Declaró en el pasado, pero dejó de declarar; o
- 3) Sólo declaró respecto de uno o varios ejercicios.

Cuando un contribuyente está omiso, además de ser sujeto a estimaciones de oficio y al cobro coactivo de la deuda tributaria, se encuentra sujeto a la aplicación de sanciones.

Esta situación, como es lógico, provoca que el contribuyente se distancie cada vez más del Fisco, pues siente el temor de acercarse a regularizar su estado.

Con el objetivo de acercar a los contribuyentes omisos a la Administración Tributaria, sin que éstos sientan una "espada de Democles" colgando sobre sus pulmones, en Derecho Tributario se utiliza el fenómeno de la Amnistía Fiscal, la cual consiste en perdonar la violación a la ley tributaria.

En razón del carácter estrictamente legal de la obligación tributaria, es decir producto exclusivo de la ley y no un contrato o delito, la exención, liberación o condonación de la deuda tributaria y sus accesorios (mora, intereses indemnizatorios, etc.) sólo puede ser producto de la voluntad exclusiva del legislador. En otras palabras, la amnistía fiscal sólo puede ser válida si es hecha mediante una ley o autorizada por ésta.

Con la finalidad de atraer al Fisco a los contribuyentes omisos, lo cual es parte de una buena Administración Tributaria, pero violando la Constitución de la República al adoptar funciones legislativas, la Norma General No.9 establece en su artículo 2 que "a fin de que los contribuyentes omisos se acerquen voluntariamente a corregir su situación de incumplimiento, esta Dirección General dispone aceptar la declaración y pago de tan solo el último año vencido a la fecha de esta Norma, si lo hace confiablemente antes del 31 de enero de 1994".

En vista de que Normas anteriores (4 y 7) otorgaban ventajas discriminatorias a los omisos totales, es decir a aquellos que nunca declararon el impuesto, frente aquellos omisos parciales, o sea aquellos que una o varias veces declararon, pero luego dejaron de declarar, el artículo 4 y su párrafo de esta Norma General No.8 establece una similitud, en cuanto al beneficio de la amnistía se refiere, entre ambos tipos de omisos.

Observaciones Sobre la Norma General No.10, de fecha 18 de Noviembre de 1993 Sobre Intereses Indemnizatorios y Recargos

En vista de que el artículo 8 de la Norma General No.6, establecía incorrectamente que a las multas no pagadas oportunamente se les aplicaría el interés indemnizatorio consignado en el artículo 27 del Código más los recargos por mora previstos en el artículo 252 del mismo, la Norma General No.10 viene a corregir este error, señalando en cuales casos se aplicará el interés indemnizatorio y los recargos por mora.

Aunque sin decirlo textual y expresamente, esta Norma General No.10 deja entrever claramente que no se puede aplicar el recargo por mora a las multas no pagadas oportunamente.

Charla Presentada ante el Club de Ejecutivos, 28 de Enero de 1994.

Nota al Margen:

A la fecha de publicación de este libro la Dirección General del Impuesto sobre la Renta ha dictado diecinueve (19) Normas Generales.

Las Entidades Bancarias y Financieras ante el Código Tributario

I.- Introducción.

El Código Tributario Dominicano, promulgado mediante Ley No.11-92 de fecha 15 de mayo de 1992, contempla algunas disposiciones que mantienen una estrecha relación con las entidades bancarias y financieras del país.

En vista de la importancia del Código Tributario, tanto las entidades bancarias como los abogados que se dedican a prestar sus servicios profesionales a estas entidades, deben tener el mínimo de conocimiento necesario sobre este Código, con la finalidad de ofertar una asesoría correcta a su clientes.

II.- El Código Tributario y los Abogados Bancarios.

Con la entrada en vigor del Código Tributario Dominicano, nuevas normas jurídicas rigen las relaciones entre el Fisco y los administrados, entendiéndose por estos últimos los contribuyentes obligados al pago de una deuda propia, los responsables obligados al pago de una deuda originada en otra persona y los terceros obligados al cumplimiento de ciertos deberes formales.

Siendo la tributación una materia relativamente joven en nuestro país, y habiendo sido subestimada por los abogados, permitiendo éstos que durante largos años economistas y contadores realizaran las tareas de asesoría fiscal a las empresas, incluyendo las áreas que corresponden al Derecho Tributario, los abogados dominicanos se encuentran hoy, de repente, con un Código Tributario cuya terminología, principios y procedimientos desconocen y con una incapacidad manifiesta para poder responder eficientemente a los requerimientos de asesoría tributaria de sus clientes.

En vista del papel predominante que juegan las entidades bancarias dentro del proceso económico del país y en razón de que a través de ellas las personas realizan manifestaciones de capacidad contributiva, las instituciones bancarias y financieras revisten gran interés práctico para la tributación. Así, por ejemplo, es frecuente encontrar en las legislaciones tributarias normas referentes a la exención o no de los intereses pagados por los bancos por concepto de depósitos, la aceptación como gasto deducible para el contribuyente de los intereses pagados al banco por concepto de préstamos, la obligación de las entidades bancarias de suministrar informaciones a la Administración Tributaria, el problema que puede representar para estas entidades el privilegio del crédito tributario y otras.

Los abogados bancarios, en consecuencia, se encuentran hoy en la imperiosa necesidad de conocer y estudiar el Código Tributario, principalmente en aquellas áreas que tienen relación con el sistema bancario y financiero.

III.- Algunas Disposiciones del Código Tributario que los Bancos y Financieras deben Saber.

Debido a su enorme importancia práctica y a su carácter obligatorio, debe suponerse que las entidades bancarias y financieras se encuentran en el deber de conocer en su totalidad las disposiciones del Código Tributario. Sin embargo, existen algunas normas de este Código cuyo conocimiento resulta esencial para estas entidades, las cuales deben tener presentes en todo momento.

1) Exención del Pago del Impuesto Sobre la Renta de los Intereses Percibidos por Personas Físicas.

Señala el literal s) del artículo 299 del Código Tributario que se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta "los intereses percibidos por las personas físicas de instituciones financieras reguladas por las autoridades monetarias, así como del Banco Nacional de la Vivienda y de las Asociaciones de Ahorros y Préstamos". Agrega que "las personas morales incluirán los intereses percibidos de tales instituciones, por todo concepto, en su balance imponible anual".

Esto significa que las personas físicas no tendrán que pagar el impuesto sobre la renta por los intereses que reciban de instituciones bancarias y financieras reguladas, no así las personas morales, las cuales tendrán que incluir los intereses recibidos en su balance imponible anual, para el cálculo del impuesto.

2) Las Entidades Bancarias y Financieras Reguladas No deben Retener el Impuesto.

En muchos casos, y como una forma de coadyuvar al mejor cumplimiento de la obligación tributaria, es decir al pago del tributo, la ley establece que cuando una persona le paga a otra cantidades de dinero, debe retenerle una parte o la totalidad de los impuestos que, en principio, tendrían que ser pagados por la persona que lo recibe. Es una especie de anticipo o pago a cuenta del impuesto.

Una vez que la retención se efectúa, el retenedor o agente de retención deberá entregarle directamente al Fisco la totalidad de las sumas retenidas, so pena de sanciones.

Así, por ejemplo, el patrón o empleador debe retenerle a sus empleados los impuestos que estos últimos deben pagar por concepto del Impuesto sobre la Renta. La retención se hace deduciendo del sueldo a pagar aquellas cantidades que corresponden al impuesto.

El artículo 309 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, establece retenciones por distintos conceptos, entre los cuales se citan los pagos hechos por alquileres, honorarios, comisiones y transferencias de títulos, valores y propiedades.

Sin embargo, señala este artículo 309 que "los dividendos y los intereses bancarios quedan excluidos de las retenciones previstas en este artículo".

Conjugando el literal s) del artículo 299 y el artículo 309 del Código Tributario, podría afirmarse que las entidades bancarias y financieras reguladas no deben efectuar ningún tipo de retención cuando le paguen a sus clientes intereses por depósitos, sean éstos personas físicas o personas morales.

En efecto, aún cuando se entiende que las personas morales no se encuentran exentas del pago del impuesto sobre la renta por sus ingresos provenientes de intereses bancarios y financieros, debiendo computarlos en sus balances imponibles, el banco o financiera que pague estos intereses a una persona moral no debe retener el impuesto por las siguientes razones:

a) Según el artículo 309 la retención no procede cuando quien recibe el pago es una compañía legalmente constituida;

b) El artículo 309 es claro y preciso al indicar que "los dividendos y los intereses bancarios quedan excluidos de las retenciones previstas en este artículo".

3) Obligación de las Entidades Bancarias y Financieras de Proporcionar informaciones a la Administración Tributaria.

Establece el literal j) del artículo 44 del Código Tributario que dentro de sus Facultades de Inspección y Fiscalización, el Fisco tiene potestad para "requerir informaciones a los bancos o instituciones de crédito, públicas o privadas, las cuales estarán obligadas a proporcionarlas".

Señala el artículo 190 del Código Tributario que "el representante del Ministerio Público, a petición de la Administración Tributaria, procederá a librar mandamiento de conducencia, como medida de apremio contra aquellos que no obtemperen a los requerimientos a que se refieren las letras i), j), k) y l) del artículo 44 de este Código". Por su parte, el artículo 196 de este Código expresa que "tan pronto el apremiado cumpla con las obligaciones tributarias respectivas, cesará el apremio".

Sin embargo, entendemos que las disposiciones de los artículos 190 y 196 del Código Tributario son nulas, por ser contrarias al literal a), numeral 2, del artículo 8 de la Constitución de la República, el cual consagra textualmente que "No se establecerá el apremio corporal por deuda que no proweniere de infracción a las leyes penales".

No obstante, creemos que las entidades bancarias y financieras deben suministrarle al Fisco los datos e informaciones que se les requiera, pues el suministro de información constituye un deber formal contemplado en el artículo 50 del Código Tributario, cuyo incumplimiento se encuentra sancionado por los artículos 253 y siguientes del mismo Código. El secreto bancario, sin embargo, podría chocar en algunos casos con esta norma.

4.- El Privilegio del Crédito Tributario.

Establece el artículo 2098 del Código Civil que "los privilegios por razón del tesoro público y el orden en el cual se ejercen se regulan por las leyes que les conciernen". Esto significa que en materia tributaria los privilegios establecidos en favor del Fisco no se encuentran regulados de manera principal por el Código Civil, sino por las leyes especiales que consagran estos privilegios, aún cuando el Código Civil pueda aplicarse de manera supletoria.

Dispone el artículo 28 del Código Tributario que "los créditos por tributos, recargos, intereses y sanciones pecuniarias gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán aún en caso de quiebra o liquidación prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de las pensiones alimenticias debidas por la ley y de los salarios".

Es decir, que el Fisco tiene un derecho general de privilegio sobre todos los bienes, muebles e inmuebles, del deudor tributario y un derecho a cobrar su acreencia con antelación a cualquier otro acreedor, salvo las pensiones alimenticias debidas por la ley. El privilegio del salario, sin embargo, cede ante el privilegio fiscal, en virtud del artículo 207 del Código de Trabajo, cuya promulgación fue posterior al Código de Tributario.

Por su parte, el párrafo único del artículo 16 del Código Tributario, establece que "los terceros pueden efectuar el pago por los sujetos pasivos, con su conformidad expresa o tácita, subrogándose en los derechos del sujeto activo (o sea el Fisco) para reclamar el reembolso de lo pagado a título de tributos, intereses, recargos y sanciones, con las garantías legales, preferencias y privilegios sustanciales del crédito tributario, que establece el artículo 28 de este Código".

Lo anterior significa que cuando un tercero le pague al Fisco la deuda tributaria de un deudor, con el consentimiento de ese deudor, ese tercero tendrá derecho a cobrarle a ese

deudor el monto de lo pagado, con los mismos derechos de privilegio y prelación que tiene el Fisco.

Como es lógico, las disposiciones de los artículos 28 y 16 del Código Tributario presentan una importancia vital para las instituciones bancarias y financieras, ya que en la mayoría de los casos los privilegios, incluyendo las hipotecas, de que disfrutaban las entidades de crédito frente a sus deudores, se podrían ver seriamente afectadas por el privilegio del Fisco, pues el Fisco (y los terceros subrogados) podrían tener derecho a cobrar primero su acreencia y los privilegios del Fisco no requieren ningún tipo de publicidad ni registros.

No obstante, sobre el privilegio del Fisco habría que hacer algunas observaciones:

a) En materia mobiliaria: En nuestro país no existe un régimen de publicidad ni registro de las deudas mobiliarias, lo cual le resta garantías de cobro a los acreedores. Se entiende que en esta materia el Fisco tiene un privilegio superior a cualquier otro privilegio y por ende tiene derecho a cobrar con preferencia a todo otro acreedor.

b) En materia inmobiliaria: Existen dos teorías:

b.1) Si el tercero acreedor no tiene su acreencia garantizada con una hipoteca u otro gravamen debidamente inscrito o registrado, el privilegio Fisco se aplica sin inconvenientes, cobrando primero el Fisco.

b.2) Si el tercero acreedor si tiene su acreencia garantizada con una hipoteca u otro gravamen debidamente inscrito o registrado, qué sucedería con el privilegio del Fisco? Tiene en este caso preminencia el privilegio fiscal? Sobre este particular existen dos teorías:

b.2.a) Una primera teoría considera que el privilegio del Fisco es superior a todos, sin necesidad de publicidad ni registros, ya que la ley que lo rige (Código Tributario) no lo exige en estos casos, habiendo sido establecido por una ley posterior a todas las demás disposiciones que consagran otros privilegios, y que en tal sentido el privilegio fiscal tiene preminencia frente a cualquier otra garantía o privilegio inscrito antes o después del nacimiento de la deuda tributaria.

b.2.b) Una segunda teoría considera que las disposiciones del Código Tributario no afectan la Ley de Registro de Tierras, cuyo artículo 174 establece que en materia inmobiliaria no existen hipotecas ni garantías ocultas o no registradas y que en tal virtud el Fisco tiene el deber de registrar su privilegio, cobrando primero que el Fisco aquellos terceros acreedores que hayan registrado con anterioridad al Fisco su hipoteca, privilegio o gravamen.

A nuestro entender, sin embargo, el privilegio del Fisco cede en los siguientes casos:

- a) Ante las pensiones alimenticias debidas por la ley;
- b) Ante los privilegios concedidos en leyes posteriores al Código Tributario;
- c) Ante el privilegio del vendedor no pagado: Sobre este particular debemos señalar que cuando el vendedor no pagado ejerce la rescisión del contrato de venta por la falta de pago del comprador, se entiende que la propiedad nunca salió del patrimonio del vendedor y por lo tanto el Fisco no puede considerar que dicha propiedad pertenecía al comprador.
- d) El caso especial de los derechos adquiridos: Señala la parte in fine del artículo 2098 del Código Civil que "el tesoro público no puede, sin embargo, obtener privilegios en perjuicio de los derechos anteriormente adquiridos por terceros". No obstante, la disposición del artículo 2098 del Código Civil es confusa y se presta a diversas interpretaciones, entre las cuales se citan las siguientes:
 - d.1) Esta disposición tiene como objetivo evitar que el Fisco pueda gozar de un derecho de prelación en perjuicio de otros acreedores privilegiados situados en igual rango y cuyos derechos se hubieren originados con anterioridad a la fecha en que surgió el privilegio del Fisco. De acuerdo con esta interpretación, los privilegios pertenecientes a terceros y ocasionados por derechos adquiridos antes de nacer la deuda tributaria, son superiores a los privilegios en favor del Fisco. Si la deuda tributaria es anterior a los derechos de los terceros, el privilegio del Fisco goza de un derecho de prelación.
 - d.2) La disposición de la parte final del artículo 2098 del Código Civil es una aplicación del Principio de Irretroactividad de las Leyes. De acuerdo con esta interpretación, cuando una ley crea un privilegio en favor del Fisco, los derechos adquiridos por los particulares en el momento de su promulgación deben ser respetados, no así aquellos derechos adquiridos con posterioridad a la promulgación de la ley. Sobre esta interpretación se pronunció la Suprema Corte de Justicia francesa (Civ. 27 de julio de 1925, D.H.1925.648; D.1927.1.110).
 - d.3) El Fisco tiene un privilegio legal sobre todos los bienes del deudor tributario, aún antes de originarse la deuda tributaria. De acuerdo con esta interpretación, el privilegio del Fisco nace con la ley que lo crea, aún cuando la deuda tributaria nazca con posterioridad. Es una aplicación de la regla de que los privilegios se valoran por la causa, no por el tiempo. Sobre esta interpretación también se pronunció la Suprema Corte de Justicia francesa (MAZEAUD, Derecho Civil, Parte III, Tomo I, pág.224).

d.4) Nuestra Opinión: A nuestro entender, el privilegio del Fisco nace a partir del momento en que nace la deuda tributaria, por las siguientes razones:

d.4.a) El Código Tributario es una ley de orden público, promulgado con posterioridad al artículo 2098 del Código Civil, y por ende sus disposiciones están por encima del propio Código Civil.

d.4.b) En virtud del Principio de Irretroactividad de las Leyes, el Código Tributario no puede aplicarse a situaciones jurídicas nacidas y consumadas con anterioridad a su entrada en vigor.

Charla presentada en el Banco de Reservas de la
República Dominicana, 7 de septiembre de 1993

El Código Tributario y las Asociaciones Sin Fines de Lucro

Las asociaciones sin fines de lucro, como su nombre lo indica, no tienen por finalidad la obtención de beneficios pecuniarios. Normalmente no realizan actividades comerciales o industriales, sino actividades destinadas a suplir o subsidiar aquellos sectores no atractivos para los inversionistas o políticos. Los gobiernos no siempre contribuyen con las asociaciones sin fines de lucro y cuando lo hacen esas contribuciones no suplen los grandes gastos que éstas tienen.

En la República Dominicana las asociaciones sin fines de lucro se encuentran reguladas por la Ley No.520 del año de 1920. Para obtener su incorporación y así adquirir la personalidad jurídica que las hace sujetos de derechos y obligaciones, requieren ser aprobadas por el Poder Ejecutivo.

Debido a que normalmente no realizan actividades productoras de rentas o beneficios, los ingresos principales de las asociaciones no lucrativas provienen de donaciones hechas por particulares.

En vista de que las rentas obtenidas por los particulares se encuentran gravadas por el Impuesto Sobre la Renta, éstos no siempre pueden disponer libremente de sus rentas sin sufrir el látigo del impuesto, y en muchos casos, de sanciones tributarias.

De conformidad con el Código Tributario, las rentas obtenidas por las personas físicas y morales se encuentran sujetas al pago de un impuesto de un veinticinco por ciento (25%).

Para el cálculo o determinación del impuesto sobre la renta se hace, a muy grandes rasgos, la siguiente operación: $\text{Ingresos menos Gastos} = \text{Rentas Gravadas} \times 25\% = \text{Impuesto a Pagar}$.

Como es lógico, en la medida en que los ingresos permanecen estáticos y los gastos se incrementan, el impuesto que debe pagar el contribuyente disminuye. Por lo tanto, a los fines recaudatorios la ley trata de gravar la mayor cantidad de ingresos y de aceptar como deducibles la menor cantidad posible de gastos.

El Código Tributario dispone que las donaciones hechas por una persona o empresa a una asociación sin fines de lucro debidamente incorporada se consideran como parte de los gastos del donante. Sin embargo, y a los fines de evitar que el productor de rentas done el impuesto o una parte considerable de éste, la ley sólo permite que una parte de sus rentas donadas puedan ser consideradas como gastos deducibles, lo cual equivale a decir que si bien el donante es libre para donar sus rentas, sólo es libre para donar las rentas que le queden después de extraer el impuesto a pagar.

Establece el artículo 287, literal i) del Código Tributario, que se consideran incluidos en los gastos deducibles de las rentas provenientes de actividades empresariales, las donaciones a instituciones de bien público: "Las donaciones efectuadas a instituciones de bien público, que estén dedicadas a obras de bien social de naturaleza caritativa, religiosa, literaria, artística, educacional o científica, hasta un cinco por ciento (5%) de la renta neta imponible del ejercicio..."

Al sólo permitirse que las donaciones ascendentes a no más de un cinco por ciento (5%) de las rentas del contribuyente puedan ser consideradas como gastos deducibles, las personas físicas y las empresas limitan sus donaciones a las asociaciones sin fines de lucro. Esta limitación se hace de dos maneras: a) La donación no debe ser mayor del 5% de la renta neta del ejercicio; y, b) Ese 5% de la renta neta del contribuyente normalmente es dividido entre diversas asociaciones.

Nada impide, no obstante, que una persona o empresa le done a una asociación no lucrativa más del cinco por ciento (5%) de la renta de su ejercicio fiscal. El problema estriba en que el excedente de este 5% no será considerado como un gasto y por lo tanto estaría sujeto al pago del impuesto sobre la renta, que según dijimos asciende a un 25% de la renta.

Por su parte, y en lo que respecta a la asociación sin fines de lucro receptora de la donación, el artículo 299, literal c, del Código Tributario Dominicano, señala que no estarán sujetas al impuesto sobre la renta, "las rentas que obtengan las entidades civiles del país de asistencia social, caridad beneficencia y los centros sociales, literarios, artísticos...", lo cual implica

que las donaciones recibidas por estas entidades no serán consideradas como rentas gravadas y por ende no estarán sujetas al pago del impuesto sobre la renta.

Temas Sobre Política Tributaria

El Código Tributario y la Reforma Fiscal

Durante mucho tiempo se ha venido hablando acerca de la necesidad de una reforma de nuestro sistema tributario, como una de las maneras de resolver el problema fiscal que enfrenta nuestro país.

Lo cierto es que antes de hablar de una reforma del sistema tributario, lo primero que hay que hacer es crear un verdadero sistema impositivo, ya que en la República Dominicana no existe tal sistema, sino un conjunto de leyes dispersas que versan sobre asuntos tributarios. En efecto, en la actualidad nuestro país cuenta con más de doscientas leyes de características impositivas, la mayoría de las cuales han sido dictadas sin tomar en consideración los elementos esenciales de todo tributo y una coherencia en la política tributaria.

Ante tal situación, debe pensarse en el establecimiento de un sistema tributario, entendiéndose como tal un conjunto de disposiciones jurídicas establecidas en forma coherente en un cuerpo legal y que sirven a una misma finalidad.

La nueva estructuración de un efectivo sistema fiscal dependerá de dos factores de singular importancia:

A) Factor Jurídico: Se requiere del establecimiento de normas que sean capaces de cumplir el cometido para el cual han sido creadas. Naturalmente, la consagración del mecanismo legal debe ir acompañado de una buena técnica impositiva y de una política fiscal coherente. En este orden habría que considerar dos aspectos:

1) El Código Tributario: Se hace fundamental la creación de un Código Tributario que enmarque los aspectos generales de todo tributo, como serían los derechos y obligaciones de la Administración Tributaria y de los contribuyentes, los procedimientos administrativos y de aplicación de sanciones, los recursos y otros. Esto facilitaría, a un menor

costo, la administración y cobro de los tributos, a la vez que simplificaría las leyes impositivas.

2) Reforma Legal Fiscal: Con el establecimiento del Código Tributario se hará imprescindible la revisión de las leyes tributarias a fin de adaptarlas al Código, evitando de este modo contradicciones jurídicas y consagrando un mejor mecanismo de aplicación legal.

B) Factor Administrativo: No basta con el establecimiento de un Código Tributario y con una reestructuración de las leyes impositivas existentes, si no se realiza una revisión de la Administración Tributaria. En efecto, la instalación de un verdadero sistema fiscal debe ir concomitantemente con el desarrollo y eficiencia de la Administración, pues de lo contrario las normas jurídicas sólo serían un conjunto de disposiciones teóricas que nunca lograrían alcanzar el objetivo para el cual fueron creadas.

Lo cierto es que en la actualidad la Administración adolece de grandes fallas que deben ser subsanadas, si realmente se quiere que ésta cumpla con su papel de entidad recaudadora de ingresos estatales. Dentro de las posibles soluciones a estos problemas se pueden citar las siguientes:

1) Mejor Capacitación: Es necesario que las personas bajo cuya responsabilidad se encuentra la administración y cobro de los impuestos, estén dotados de los conocimientos básicos que les permitan un cumplimiento eficaz de sus obligaciones, a la vez que brinden un mejor servicio a los contribuyentes. Esta capacitación no sólo debe ser a nivel de dirección o de toma de decisiones, sino también de toda la empleomanía de la Administración. Hay que reconocer que en la actualidad el Instituto de Capacitación Tributaria está realizando una efectiva labor en este sentido.

2) Mejor Salario: Para poder mantener un personal capacitado y honesto en la Administración, deben ofrecerse incentivos para ello. El principal de todos es el remunerativo.

En la mayoría de los casos el personal capacitado prefiere trabajar en el sector privado, ya que éste brinda mejores condiciones. Esta situación ocasiona la llamada "fuga de cerebros" del sector público al sector privado.

Es importante que la Administración Tributaria cree y mantenga recursos humanos capaces y honestos, puesto que de lo contrario, además de la pérdida económica que significa la capacitación administrativa no utilizada, casi siempre costada por la propia Administración, habría que capacitar continuamente a las nuevas personas que entran a trabajar en sustitución de aquellas que decidieron irse a laborar al sector privado.

3) Eliminación de Trámites Burocráticos: La Administración debe eliminar todo aquello que signifique pérdida de tiempo, empezando con la eliminación de inútiles mecanismos burocráticos que sólo entorpecen la labor de la propia Administración. Deben primar los principios de celeridad y economía.

4) Facilidad de Pago: Partiendo de la idea de que a nadie le gusta pagar impuestos, la Administración debe estructurar los mecanismos necesarios que permitan a los contribuyentes pagar los tributos adeudados con facilidad, de tal modo que no pierdan tiempo ni sea molesto cumplir con la obligación de pago.

En este sentido, por ejemplo, cuando un contribuyente acuda al Fisco a pagar sus impuestos, no debe rechazársele ese pago porque le falte un simple papel o documento que la Administración entiende debió ser anexado a su pago, sino que, por el contrario, la Administración debe recibir ese pago y luego efectuar las revisiones, fiscalizaciones y requerimientos que estime procedentes. Asimismo, debe pensarse en el pago de los impuestos a través de los bancos comerciales, aún cuando éstos obtengan a cambio de sus servicios un pequeño porcentaje de lo pagado, pues tal medida descongestionaría la Administración en las fechas de pago.

5) Mejor Control: Uno de los principales problemas que atañe a la Administración Tributaria consiste en el control que ésta debe tener sobre los administrados, tratando de mermar las evasiones impositivas. Hay que establecer un adecuado sistema de seguimiento fiscal.

6) Eliminar la Política: La principal función de la Administración Tributaria es cumplir con la Ley que la faculta a recaudar los tributos. Sin embargo, en ocasiones la política partidista impide una buena aplicación de la ley, debido primordialmente a los efectos que puede ocasionar una acción determinada. Debe, igualmente, eliminarse las cancelaciones del personal administrativo que labora en el Fisco, cuando estas cancelaciones se fundamentan únicamente en sustituir el personal capacitado por un personal político.

En consecuencia, si realmente se quiere que exista un mecanismo fiscal adecuado, deben tomarse medidas jurídicas y administrativas que hagan mas fácil y confiable la administración y cobro de los tributos.

Por un Verdadero Sistema Tributario

Durante mucho tiempo la República Dominicana ha sido abatida por la furia incesante de impuestos mal estructurados, que lejos de alcanzar los objetivos de su creación sólo han contribuido a que, de una forma escalada, se dificulten los problemas que afronta nuestra Administración Tributaria, con los consecuentes perjuicios para los contribuyentes.

Son conocidas las amplias diferencias que existen entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, debido, entre otras cosas, al problema de que en nuestro país no se cuenta con un verdadero sistema tributario.

Si a manera de simple análisis se le da un vistazo a las leyes impositivas vigentes, fácil será notar que en la actualidad sólo existen un conjunto de leyes que fueron dictadas con un fin meramente recaudatorio, que no obedecen a un plan previamente delimitado y que por lo tanto no se ha seguido una política tributaria coherente.

Bastaría solamente con dar una mirada a la inmensidad de impuestos existentes para uno darse cuenta de que una gran mayoría de ellos no cumple ni siquiera con un fin recaudatorio, puesto que los gastos que tiene que efectuar el gobierno para administrarlos son mayores a lo realmente recaudado.

El establecimiento de un impuesto debe estar predeterminado por los efectos que se pretendan conseguir con su creación, ya sea el de protección a la industria nacional, el recaudatorio, el de incentivar una región o producción o cualquier otro.

Los impuestos deben ser confeccionados para cumplir con una función específica y estar dirigidos, de una u otra forma, al desarrollo del país. Pero cuando un impuesto es mal estructurado y no ha sido consagrado mediante una determinada política tributaria, ese impuesto sólo traerá como consecuencia un desequilibrio económico que podrá detener el desarrollo de un sector o región.

Un verdadero sistema tributario debe estar compuesto por el menor número posible de impuestos, teniendo como base que unos pocos tributos cumplan eficazmente su cometido.

Por otra parte, los impuestos que van a integrar el sistema tributario deben ser estructurados de tal manera que cumplan con tres requisitos fundamentales:

a) Que sean la expresión clara de una política tributaria coherente, que deberá coincidir con la política económica del gobierno.

b) El objetivo que persigue cada impuesto debe estar claramente predeterminado, ya sea el de recaudar, proteger, incentivar, desincentivar, etc; y,

c) Los tributos deben ser estructurados de tal forma que puedan lograr sus objetivos, para lo cual se requiere una buena estructura jurídica y administrativa.

Hasta que en nuestro país no se establezca un verdadero sistema tributario seguiremos sufriendo las consecuencias de una Administración Tributaria deficiente y un conjunto de contribuyentes que ven a la Administración como el enemigo número uno del desarrollo.

Se hace ya indispensable el nombramiento de una comisión compuesta por personalidades del Congreso Nacional y del Poder Ejecutivo, con miras a preparar los informes y proyectos de leyes que habrán de reformar nuestra selva tributaria.

Parte de las divergencias existentes actualmente en materia tributaria entre el Poder Ejecutivo y el Legislativo, se debe principalmente a la no existencia de un sistema tributario y a la incomprensión de su eficacia.

Periódico Última Hora, 1984

La Reestructuración de la Política Tributaria

A menudo se escuchan diferentes personalidades que al tratar el tema del aspecto impositivo expresan ideas acerca de una reforma tributaria, basada principalmente en la diferenciación entre impuestos directos e indirectos.

En efecto, mientras unos afirman que la presión tributaria es excesiva y por lo tanto ya no deben establecerse nuevos impuestos, otros entienden que pueden consagrarse nuevos tributos, siempre que éstos tengan un carácter directo, es decir que el soporte o carga económica que representan no pueda ser trasladable a terceras personas.

Pero en lo que todo el mundo parece estar de acuerdo es en el hecho de considerar que nuestro régimen impositivo adolece de grandes distorsiones en el ámbito de la política fiscal, y que por ende se requiere de nuevas estructuras que permitan a los tributos cumplir con el objetivo para el cual fueron creados.

Sin lugar a dudas una de las grandes deficiencias de nuestro régimen impositivo es su regresividad, es decir que en términos relativos paga más impuestos quien tiene menos capacidad contributiva. Esta regresividad queda de manifiesto al considerarse la gran

cantidad de impuestos pagados por los consumidores y por personas de bajos ingresos económicos.

En efecto, impuestos tales como el que grava la importación, los alcoholes, los cigarrillos, la transferencia de bienes industrializados, los combustibles y otros que en conjunto significan la mayor cantidad de ingresos tributarios del Estado, son pagados por los consumidores, sin tomar en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes.

Asimismo, si a los impuestos antes señalados se les agregan otros considerados directos, tal como el impuesto sobre la renta de quinta categoría, pagado principalmente por obreros o empleados, hay que entender que la presión tributaria que recae sobre las personas de escasos recursos es excesiva en comparación con la que recae sobre las personas más pudientes, lo que pone de manifiesto el carácter regresivo del régimen fiscal imperante en el país.

Del mismo modo, la gran cantidad de exenciones existentes impide que el Estado recaude lo suficiente, lo que también se traduce en una especie de subsidio económico para aquellos sectores que se benefician de tales incentivos, en perjuicio de aquellas personas, empresas o sectores que no disfrutaban de incentivos y a los cuales el Estado les incrementa los tributos a pagar a través de nuevas leyes impositivas.

Las razones anteriores, más aquellas que sería prolijo enumerar, son las que hacen que los ciudadanos se opongan a la creación de nuevos tributos, puesto que si bien es cierto que la presión tributaria, deducida de dividir los impuestos pagados entre el producto interno (P.B.I.), es en este momento de tan solo un 9.3%, de acuerdo con fuentes oficiales, lo cual no parecería exagerada, también hay que tomar en cuenta el hecho de saber quién es que efectivamente paga esos tributos.

Si la presión tributaria no fuese obtenida en la forma antes señalada, es decir dividiendo los impuestos pagados entre el producto interno bruto, sino que se obtuviera a través de un mecanismo individual, esto es dividiendo los impuestos pagados por cada individuo o empresa entre sus ingresos, entonces se obtuviera un resultado totalmente diferente, en el cual se notaría plenamente el carácter regresivo de nuestro régimen fiscal.

Esta gran distorsión de nuestro quehacer tributario es lo que conlleva a pensar en establecer reformas profundas, reestructurando la política tributaria vigente con miras a lograr una mayor eficiencia de los impuestos a través del cumplimiento de los objetivos de su creación.

Lo cierto es, entonces, que mientras para algunos recae una fuerte presión tributaria, principalmente para aquellas personas de bajos ingresos, para otros la presión tributaria apenas llega a ser una brisa deleitante.

Este carácter regresivo de nuestro régimen tributario debe ser corregido, para luego poder hablar correctamente de presión tributaria en términos de igualdad de capacidad contributiva.

Periódico Ultima Hora, 1984

Turismo y Tributación

El sistema impositivo de un país puede llegar a tener una relación directa con el flujo de turismo nacional e internacional, pudiendo lograr efectos negativos, estimulador o simplemente obstaculizador.

Un país que pretenda estimular el turismo debe tomar en cuenta la posibilidad de establecer un mecanismo tributario capaz de ofrecer facilidades a los turistas.

Debido principalmente a un desconocimiento general de la materia tributaria, en ocasiones se establecen normas que no permiten mantener una política económica determinada y coherente, lo que se traduce posteriormente en un efecto inesperado de la política trazada. Así, la relación de causa efecto se pierde por las diferentes medidas adoptadas.

Como forma de ilustrar sobre algunas de las medidas que pueden afectar o incentivar el turismo, se mencionan a continuación algunos de estos factores, dada la importancia de que se conozcan:

1) Estímulos Tributarios al Turismo:

a) Facilidad Aduanera: Durante mucho tiempo los turistas, incluyendo los dominicanos ausentes, se han quejado de la pérdida de tiempo que representa pasar por las Aduanas, así como la forma en que es revisada la mercancía, especialmente los efectos personales en el equipaje acompañado.

Sin lugar a dudas debe afirmarse que es excesivamente molesto para un turista cuando un inspector de Aduanas abre una maleta y saca de ella toda la ropa y demás efectos personales, bajo las siguientes condiciones: delante de todo el que quiera ver lo que se trae en la maleta, desarreglando todo lo que allí se encuentra y quitándole al viajante simples artículos para que paguen impuestos irrisorios, con la consecuente pérdida de tiempo. La tramitación aduanera debe ser fácil, no lenta ni complicada.

b) Exenciones Tributarias: Se considera que uno de los factores que incentiva al turista es el bajo costo económico. Así, se opta por otorgar exenciones tributarias a personas y empresas ligadas al desarrollo turístico, como hoteles, compañías de transporte, obras de fomento turístico e incluso liberalizar de los impuestos al valor agregado (ITBI) los productos adquiridos por turistas. De igual modo, suelen otorgarse exenciones tributarias para visas, pasajes, etc. o simplemente no gravarse.

c) Asignación de Ingresos Tributarios: En algunos países se agravan ciertas actividades con el fin de dedicar los ingresos que se perciben por esa actividad gravada, al fomento y desarrollo turístico.

d) Subsidios Tributarios: Existen países en los cuales se conceden bonos tributarios a los inversionistas que dirijan sus recursos hacia las áreas turísticas. Normalmente estos bonos tributarios equivalen a un porcentaje del valor total de las obras a construir.

2) Obstáculos Tributarios al Turismo:

De la misma forma que existen medidas impositivas tendentes a incrementar el flujo de turistas hacia un país, hay medidas que tienden a obstaculizar este flujo. Dentro de estas últimas pueden citarse las siguientes:

a) Impuestos sobre Pasajes: Teniendo un objetivo meramente recaudatorio, en muchas ocasiones se establecen impuestos a los pasajes aéreos, lo cual se traduce en un aumento del precio de los pasajes de los turistas, pues se incrementa el costo, y por ende se traduce en un obstáculo para el desarrollo del turismo. Este impuesto existe en muchos países, incluyendo la República Dominicana. Su efecto sobre el turismo puede neutralizarse, eximiendo del impuesto a los extranjeros.

b) Impuesto de Salida al Exterior: Al igual que el impuesto sobre pasajes, este tributo existe en muchos países, incluyendo el nuestro. Tiene como objetivo principal cubrir los gastos que se generan en los puertos y aeropuertos. Además, cuando el monto del tributo excede el costo del servicio ofertado, este tributo pasa a ser de tasa a impuesto, teniendo entonces un doble objetivo: costear el servicio y recaudar. Como política tributaria este tributo puede ser utilizado como tasa, como instrumento recaudatorio y como mecanismo para reducir los gastos en divisas para el país. En razón de que constituye un gasto adicional para los turistas, se plantea la posibilidad de eximir a éstos del impuesto, gravando exclusivamente a los nacionales.

c) Impuestos a Hoteles y Similares: Atendiendo a un fin meramente recaudatorio, las habitaciones de los hoteles y moteles se encuentran gravadas con

impuestos, tanto nacionales como municipales, al igual que otras actividades turísticas, como serían los servicios de restaurantes, los espectáculos públicos y centros nocturnos, etc. Esto constituye también un obstáculo al flujo de turistas.

Como ha podido observarse, los impuestos pueden contribuir a incentivar o desalentar el flujo de turistas que visita el país.

Debido a la importancia que para la República Dominicana reviste el renglón turismo, valdría la pena comparar las ventajas y desventajas de nuestro régimen impositivo frente al turismo, como forma de preparar una verdadera política que logre incrementar la visita de turistas al país.

Se plantea la posibilidad de que la Secretaría de Estado de Turismo, conjuntamente con técnicos de la Secretaría de Estado de Finanzas, forme una comisión encargada de revisar la relación impuesto turismo, con miras a aprovechar al máximo la política turística seguida en los últimos años.

Periódico Ultima Hora
28 de noviembre de 1984

Los Dólares Exentos de Impuestos

Con el programa de reforma tributaria que está llevando a cabo el gobierno central, la aparente estabilidad monetaria que está viviendo la República Dominicana desde hace ya casi un año y con el descenso de los intereses que pagan los bancos extranjeros a los depósitos de los ahorrantes, los inversionistas se cuestionan sobre las ventajas que puede representar retornar a la República grandes cantidades de capital que en otras épocas fueron repatriadas.

Entre las razones por las cuales estos capitales se repatriaron se citan las siguientes: altos impuestos que promovieron evasiones tributarias, protección ante la continua devaluación del peso dominicano, inseguridad política y económica de la nación, seguridad personal ante la dificultad de obtener dólares para cubrir una enfermedad o gastos de emergencia y otras.

Por las razones antes dichas la República Dominicana y toda América Latina vivió durante muchos años la terrible pesadilla de ver como los inversionistas nacionales preferían enviar sus capitales al extranjero antes que invertir en los países donde esos capitales fueron producidos.

Lo anterior, como es lógico, contribuyó a que la pobreza se expandiera y a que las fuentes de trabajo permanecieran estáticas, provocando un creciente y peligroso desempleo en la población.

Pero no obstante lo anterior, hay algo muy cierto: tanto los inversionistas como el gobierno desean que esos capitales repatriados retornen y ya es tiempo para tomar medidas que favorezcan este retorno. Sólo falta adoptar las medidas correctas.

Para que los inversionistas hagan retornar sus capitales y los pongan a producir en nuestro país, se requerirá de un mínimo de garantías, las cuales podrían resumirse en las siguientes:

a) Seguridad y estabilidad monetaria: El inversionista que va a retornar sus dólares para convertirlos en pesos dominicanos requerirá de ciertas garantías de que el peso dominicano no sufrirá de graves devaluaciones, como ocurrió en el pasado reciente. Para ésto, el gobierno debe suspender y erradicar totalmente la emisión de dinero inorgánico o sin respaldo.

b) El gobierno debe mantener una política económica y tributaria coherente y desarrollista, no fiscalista, donde el contribuyente pague sus impuestos en vez de tratar de evadirlos y donde se proteja e incentive la inversión privada.

c) Debe promoverse y aprobarse una ley de amnistía fiscal, para que los dólares que retornen al país no sean considerados por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta como ingresos no declarados y donde el inversionista no se sienta fiscalmente perseguido por retornar su capital.

Con estas medidas se podría lograr el retorno inmediato de cientos de millones de dólares que permanecen en bancos extranjeros y que los inversionistas dominicanos no se atreven a retornar al país por temor a la devaluación monetaria y a la persecución fiscal.

El país, por su parte, vería en poco tiempo las ventajas que ofrece hacer retornar capitales repatriados. Nuevas inversiones y nuevas fuentes de trabajo tendrían lugar.

El gobierno debe pensar seriamente en esta gran oportunidad y saber lo siguiente: capital que no retorna nunca pagará impuestos y nunca contribuirá al desarrollo del país; por su parte, capital que sí retorna no pagaría impuestos por retornar, pero sí se convertiría en instrumento de desarrollo y en actividades económicas que sí pagarían impuestos.

La amnistía fiscal no sólo es necesaria sino imprescindible. Es tiempo de pensar con la razón y no con la pasión. Todo un país espera mejorar. Atraer capitales repatriados debe ser una

meta prioritaria del gobierno y puede lograrse con gran facilidad. Sólo hay que adoptar medidas claras que ofrezcan garantías.

Periódico Ultima Hora
30 de abril de 1992, pág.9

Reforma Financiera y Libertad Monetaria

Sin lugar a dudas uno de los valores más preciados del ser humano es la libertad. A través de ella los hombres se manifiestan y actúan. Por ella se vive y se muere.

El hombre trata por todos los medios posibles de que su libertad no sea coartada. Libertad de expresión, libertad de tránsito, libertad de empresa, libertad de trabajo y libertad en todos los órdenes de su vida.

Sin embargo, también desde sus inicios y muchas veces por causas de su afán de poder, ambición desenfrenada y egoísmo, el hombre ha tratado de coartarle la libertad a otros hombres. Es por ello que en el Estado de Derecho se dictan leyes tendentes a regular las relaciones jurídicas de las personas, a los fines de proteger su libertad individual.

Pero debido a políticas económicas equivocadas, a un populismo exagerado y a demagogias partidistas, en nuestro país se han dictado muchas leyes que limitan la libertad de empresa y las actividades económicas de los particulares, mermando el desarrollo de la nación. Así, por ejemplo, las erróneas políticas de control de precio, los monopolios estatales y privados, las prohibiciones absurdas a la importación de mercancías extranjeras, los impuestos excesivos y otras, han ocasionado un estancamiento económico de grave magnitud.

En lo que respecta específicamente a nuestro sistema financiero y monetario, las libertades de empresa y libre comercio de los ciudadanos también han sido coartadas. Leyes anacrónicas y sin sentido regulan el Banco Central, la Junta Monetaria y las Transferencias Internacionales de Fondos.

Con la política del Banco Central y la Junta Monetaria de fijar administrativamente y por resolución las tasas de interés que deben regir los depósitos de los ahorrantes y los préstamos, se está coartando la libertad que tienen las personas para contratar libremente.

Con las actuales leyes sobre Transferencia Internacional de Fondos e Inversión Extranjera, que monopolizan el comercio de divisas extranjeras, no sólo se coarta la libertad de empresa, sino que también se crean mecanismos burocráticos innecesarios y que contribuyen a la corrupción administrativa, amén de constituir graves obstáculos al desarrollo económico.

Nuestro sistema financiero y monetario debe ser reestructurado totalmente, con cambios drásticos y no con paños tibios, tomando en consideración su enorme importancia en el desarrollo económico de la nación.

En este sentido, se nos ocurren las siguientes ideas, aún no maduradas, que pueden ser tomadas en cuenta para la discusión de una nueva política financiera y monetaria:

1.- Derogación completa de la Ley No.251 sobre Transferencias Internacionales de Fondos y en consecuencia de la Ley de Inversión Extranjera (*). Con esta nueva política se podrían obtener los siguientes resultados:

a) Se eliminaría el monopolio que tiene el Banco Central en la comercialización de las divisas. Estas pertenecerían, entonces, a los productores de divisas (exportadores), los cuales gozarían de plena libertad para hacer con ellas lo que estimen conveniente a sus intereses, legalizándose automáticamente la posesión y comercialización de divisas entre los particulares, sin necesidad de la intermediación del Banco Central o los Bancos Comerciales. Todo aquel que necesite divisas solo tendría que buscar a un particular que se las venda, sin ningún tipo de trámite ni permiso gubernamental.

b) La inversión extranjera se incrementa. Un inversionista extranjero podría invertir libremente en el país sin tener que someterse a ningún tipo de regulaciones por parte del Banco Central. Tendría derecho a canjear y trasladar fuera del país, si le interesa, hasta el 100% de sus utilidades, luego del pago de los impuestos correspondientes, naturalmente.

c) Se eliminarían automáticamente todos los trámites administrativos para la entrega y obtención de divisas y el poder discrecional del Banco Central a que conllevan estos trámites.

d) El exportador y el importador podrían trabajar con mayor libertad y economía. Las transferencias internacionales de fondos podrían hacerse a través de cualquier entidad (Bancos Comerciales, Bancos de Cambio, personas particulares, etc.)

e) La moneda extranjera adquiriría inmediatamente su valor real de mercado y se eliminarían los subsidios generales promovidos a través del suministro barato de divisas, así como competencias desleales.

2.- Dejar al libre juego de la oferta y la demanda las tasas de interés bancario para cualquier tipo de operación. Es decir, que sean las personas interesadas quienes libremente puedan contratar con los bancos y otras entidades financieras sus depósitos y préstamos, sin intervención del Banco Central u otros organismos gubernamentales.

(*) A la fecha de publicación de esta obra ya se había aprobado en el país una nueva Ley de Inversión Extranjera, la No.16-95 de fecha 20 de Noviembre de 1995, y se encuentra sometido al Congreso Nacional un Proyecto de Ley de Código Monetario y Financiero.

Periódico Ultima Hora
24 de marzo de 1992, pág.9

El Nuevo Impuesto a las Bebidas Gaseosas: Un Impuesto Absurdo

En el Congreso Nacional se ventila actualmente establecer un impuesto de un 10% a las bebidas gaseosas, vale decir a los refrescos y a las sodas.

Parece que de nuevo se pretende acudir a la insensatez de algunos legisladores para crear nuevos impuestos y así cubrir un poco la ineficiencia del Fisco para cobrar correctamente los impuestos vigentes.

La premisa del desastre tributario parece repetirse: Crear nuevos impuestos es más fácil que mejorar el control y las recaudaciones de los impuestos existentes. El país no importa nada.

Pero esta vez la insensatez quiere llegar a su colmo, pues se pretende gravar lo que nunca debe gravarse: la niñez.

Durante mucho tiempo una de las principales fuentes de recaudaciones para los políticos tributarios ha sido gravar los "vicios", tales como el cigarrillo y las bebidas alcohólicas, lo cual siempre se ha considerado como correcto, si se aplican tasas de impuestos adecuadas.

Sin embargo, algunos asesores tributarios de antaño no se conformaron con gravar los "vicios", es decir los cigarrillos y las bebidas alcohólicas, sino que erróneamente entendieron que también había que gravar los que ellos llegaron a llamar "productos adicionales a los vicios".

Es así como estos asesores tributarios, amparados en legisladores que desconocían la materia impositiva, decidieron gravar los fósforos y las bebidas gaseosas, partiendo absurdamente de las siguientes ideas: el fumador requiere de fósforos para encender sus cigarrillos y cigarrillos y el que bebe ron o whisky lo mezcla con cola o soda. Así, se gravaron con impuestos selectivos los fósforos y las bebidas gaseosas.

Pero la realidad les mostró a esos asesores tributarios que estaban totalmente equivocados. Se olvidaron de que el principal consumidor de fósforos no es el fumador (la mayoría usa encendedores), sino el ama de casa y el campesino para encender la estufa o el fogón, y que los principales consumidores de las bebidas gaseosas eran los niños y ancianos que no beben alcohol, amén de que existen bebidas gaseosas como los refrescos de sabores (como naranja, uva, frambruesa, etc.) que nunca son mezclados con bebidas alcohólicas.

Todavía más, es tanta la importancia de los fósforos y las bebidas gaseosas para el pueblo consumidor, que algunas legislaciones (como nuestra Ley No.74 del ITBIS, por ejemplo), llegaron a considerar dichos productos como de primera necesidad, dejándolos exentos del pago del ITBIS, aunque posteriormente dicha ley fue modificada y las bebidas gaseosas (no así los fósforos) fueron gravadas con este impuesto.

Algunos como yo entendíamos que era más que suficiente que las bebidas gaseosas fueran gravadas únicamente con el ITBIS. Entendíamos que era esa la razón por la cual en la actualidad el impuesto a los fósforos y el impuesto a las bebidas gaseosas cayeron prácticamente en un desuso total, con impuestos selectivos insignificantes, y que por lo tanto lo justo, práctico y prudente era derogar definitivamente dichos impuestos selectivos, para mantener únicamente el ITBIS y así no penalizar a éstos productos de consumo popular con un impuesto discriminatorio.

Pero para sorpresa nuestra, de repente le pica una avispa misteriosa a algunos legisladores y aparece un proyecto de ley que pretende ser aprobado de urgencia (no sé por qué la urgencia), reduciendo los impuestos a las cervezas (producto alcohólico consumido por los adultos) y gravando con un 10% las bebidas gaseosas, que es un producto no alcohólico consumido principalmente por niños, ancianos y los sectores laborales.

Y nosotros nos preguntamos: ¿Qué opina usted, amigo lector?

a) ¿Es justo reducir el impuesto a las cervezas a cambio de gravar con un 10% las bebidas gaseosas?

b) ¿Considera usted que en vez de crear nuevos y caprichosos impuestos no sería mejor que el Congreso Nacional asuma su responsabilidad y le exija al Fisco un mejor control y administración de los impuestos vigentes actualmente?

c) ¿Considera usted que es lógico que a esta altura del juego el gobierno pretenda cambiar su actual política tributaria, cuando a penas faltan unos pocos meses para que un nuevo gobierno asuma el poder, que de seguro establecerá su propia política tributaria?

d) ¿Podría ser usted capaz de imaginarse cuál fue la avispa que le picó a los legisladores que apoyan este absurdo proyecto de ley?

Amigo lector, no se sorprenda. En este país cualquier cosa absurda sería capaz de ocurrir. ¡Qué vergüenza!

Periódico Listín Diario
22 diciembre 1995, pág.11 /
Nacionales.

Temas Sobre Administracion Tributaria

Facultades de la Administracion Tributaria

Con la finalidad de que la Administración Tributaria tenga los medios necesarios a su disposición para ejecutar el mandato de la ley, ésta le confiere a la Administración ciertos poderes o facultades para actuar frente a los contribuyentes.

Las facultades de que disfruta la Administración Tributaria pueden ser clasificadas en cinco grandes grupos:

a) Normativa: Conforme al artículo 55 de la Constitución de la República, el Presidente de la República está facultado para dictar normas y reglamentar. Asimismo, la ley le permite a un órgano dependiente del Poder Ejecutivo, en este caso la Administración Tributaria, dictar normas.

Dentro de las normas que puede expedir la Administración Tributaria se encuentran las siguientes:

1) Normas Internas: El superior jerárquico de cada institución puede decirle a sus empleados la forma en que deben actuar ante tal o cual situación. Se conocen generalmente bajo el nombre de circulares. Aunque van dirigidas a regular aspectos internos de la institución, en ocasiones pueden tener un efecto indirecto sobre los contribuyentes o administrados.

2) Normas Externas: De acuerdo con la ley, la Administración Tributaria puede dictar normas generales obligatorias para todos los administrados, pudiendo abarcar deberes formales, interpretaciones de las disposiciones legales o el establecimiento de promedios, coeficientes o índices que sirvan de fundamento para estimar la base imponible.

En efecto, esta atribución de dictar normas generales ha sido establecida en el artículo 5 del Primer Reglamento para la aplicación de la Ley No.5911 del 22 de mayo de 1962, sobre el Impuesto sobre la Renta, hoy derogada, y actualmente se encuentra establecida en los artículos 34 a 43 del Código Tributario.

b) Exigir Certificados: Se le reconoce a la Administración Tributaria la facultad de condicionar la realidad de un acto a la demostración de cierto tipo de regularidad o cumplimiento fiscal. Así, por ejemplo, cuando se exige que para vender un inmueble el interesado debe proveerse primero de un certificado de la Administración donde se demuestre que no se tiene deudas pendientes con el Fisco.

c) Fiscalización: La ley faculta a la Administración Tributaria a investigar, a comprobar, a averiguar lo ignorado a través de ciertos medios como son citar, investigar a terceros, verificar declaraciones, etc. La finalidad es una: hacer cumplir la ley.

En razón de que sería muy difícil para el legislador establecer todos los medios con que puede contar la Administración para fiscalizar, se opta por concederle a ésta un poder discrecional. Este poder es conveniente en tanto no haya desviación o exceso de poder ni abuso de autoridad.

En algunos países (Italia, por ejemplo), la función fiscalizadora es asignada a un cuerpo especial de inspectores, generalmente denominados policía fiscal, y cuya función principal es detectar fraude, dolo, etc.

La Administración Tributaria puede imponer deberes a los contribuyentes e investigar situaciones concretas, ya sea exigiendo declaraciones, citando, examinando los libros de los administrados, realizando inspecciones físicas de las instalaciones y otras.

d) Determinación: En los impuestos existe la base imponible, que debe ser determinada o calculada con el fin de aplicar la tasa o alícuota que dará como resultado los impuestos a pagar.

El sistema de autodeterminación implica en la mayoría de los casos una declaración que realizará el contribuyente ante la Administración Tributaria, comúnmente conocida como declaración jurada.

La ley le confiere a la Administración Tributaria facultad para revisar e investigar las declaraciones presentadas por los contribuyentes, con la finalidad de comprobar si son o no ciertos los datos que han sido suministrados. Así, la Administración Tributaria tendrá la facultad de determinación, que podrá utilizar tanto en aquellos casos en que el contribuyente no declare en forma regular, o simplemente no declare.

La determinación que efectúa la Administración es conocida como declaración o estimación de oficio y puede ser parcial, es decir a través de ajustes parciales a una declaración previa del contribuyente, o total, esto es a toda la declaración previamente presentada por el contribuyente o a una declaración de oficio practicada por la Administración.

e) Sancionatoria: La ley le confiere a la Administración la facultad de imponer sanciones a los administrados, aún sin previo aviso. El fundamento de esta potestad sancionatoria es que estas sanciones son de orden administrativo y no penales (*).

Para evitar poderes discrecionales en una materia tan importante como ésta, las nuevas legislaciones han optado por enumerar aquellos hechos que pueden conllevar sanciones y establecer la penalidad correspondiente.

Las sanciones tributarias generalmente consisten en recargos y multas, aunque existen sanciones penales de orden tributario que pueden llevar penas de prisión, como sería, por ejemplo, el contrabando, la falsificación de especies timbradas, la defraudación tributaria y otras.

(*) Nota al Margen: Sobre la Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria y su Constitucionalidad, se publica en esta obra un artículo al respecto.

Periódico Ultima Hora, 14 de noviembre de 1984

La Burocracia Impositiva

Uno de los grandes fallos que tiene nuestro régimen tributario es el excesivo papeleo y requisitos innecesarios que requieren las leyes y la Administración para hacer efectivo el pago de los tributos.

Durante mucho tiempo los contribuyentes han venido sufriendo en carne propia la no existencia en el país de un régimen procedimental adecuado que permita el cumplimiento voluntario de la obligación de pago con facilidad, celeridad y economía, o lo que es lo mismo mediante el uso de los principios esenciales que conforman el Derecho Tributario Administrativo.

La dura realidad indicada es palpable en todas las oficinas recaudadoras del país y queda demostrada en tan solo tres simples ejemplos :

- a) La obtención y pago de las placas para vehículos de motor;
- b) El pago del Impuesto sobre la Renta;
- c) El pago y salida de mercancías de las aduanas.

El último de los casos mencionados fue tratado por el Presidente de la República en su discurso a la nación de fecha 30 de agosto de 1984, en el cual instruyó a la Dirección General de Aduanas a simplificar los procedimientos actuales de pago de impuestos de importación.

Aunque lo expresado por el Presidente de la República puede ser catalogado como un gran paso de avance para mejorar nuestro quehacer tributario, es preciso afirmar, y si procede sugerir, que la simplicidad impositiva debe ser llevada a todas las oficinas recaudadoras de impuestos del país.

Uno de los objetivos principales de las oficinas recaudadoras es el de lograr que los contribuyentes cumplan por sí solos, de forma voluntaria, con el pago de los impuestos.

Sin embargo, cuando existen obstáculos, ya sea por mala organización, por requisitos innecesarios, por burocracia inútil o por otras causas, al contribuyente no se le dan las facilidades mínimas para que cumpla voluntariamente con su obligación, sino que por el contrario, se le está invitando a cumplir con el pago de manera despreciativa y a que, en último caso, evada su obligación.

Una Administración deficiente en el campo de la simplicidad, celeridad y economía, conlleva a que los contribuyentes sufran pérdida de tiempo y dinero, con su consecuente repercusión en las áreas políticas y económicas.

Sin dejar de cumplir con su papel y estricto, respetuoso de las leyes, el Estado debe brindar a quien le ofrece los ingresos para funcionar, las mejores facilidades posibles para que siga cumpliendo con su obligación. En efecto, partiendo de un "principio" de que a nadie le gusta pagar impuestos, estas facilidades se hacen imprescindibles con miras a que el contribuyente pague lo debido.

A manera de ejemplo de lo que podría hacerse, pueden mencionarse las siguientes: el pago del tributo en los bancos comerciales; la eliminación de papeles innecesarios; la aceptación del pago que voluntariamente quiera hacer un contribuyente, sin necesidad de que se le devuelva su declaración jurada o no se le acepte por la falta de simples datos, caso en el cual se debe recibir el pago bajo consideración de fiscalización; mejor organización interna de la Administración y otras tantas medidas que son necesarias para reformar administrativamente nuestro régimen impositivo.

Sin lugar a dudas, una Administración Tributaria más eficiente podría cambiar el concepto de "impuestos" del argot popular, que se traduce en "problemas", y lograría aumentar las recaudaciones fiscales del Estado.

Es tiempo ya de emprender una amplia campaña de reforma tributaria, no sólo a través de leyes, sino también en el aspecto administrativo, pues si bien la ley dicta las pautas, la Administración ejecuta.

Ojalá realmente se comprenda el problema y se le busque las soluciones pertinentes, siempre tomando como norma fundamental que una mala solución es agregar un nuevo problema al existente.

Periódico Última Hora, 1984

Impuestos, Recaudación, Evasión e Inversión

En este país hay tantas cosas que arreglar que cuando alguien quiere plantear algunas de ellas no sabe por donde empezar. El tema de los tributos es uno de ellos.

Sin lugar a dudas, cuando se trata de enfocar la problemática impositiva dominicana desde un punto de vista amplio, hay que tomar en consideración cuatro aspectos de singular importancia que mantienen una interrelación innegable. ¿Hacen falta más impuestos? ¿Se recauda lo necesario? ¿Hay evasión? ¿Cómo se invierte lo recaudado?

Lo cierto es que nuestro país está padeciendo de un régimen tributario arcaico, desposeído de los más elementales principios de la tributación, lo cual mantiene en constante controversia al sector oficial y a los contribuyentes.

Esta selva fiscal queda de manifiesto al observarse una inmensa cantidad de impuestos que no cumplen con una función específica y a través de lagunas legales y administrativas que impiden una buena ejecución de las normas impositivas.

Pero, ¿hacen falta en el país más impuestos? Sin pretender tomar partido ni con la teoría oficialista que propugna por mayores impuestos, ni con la teoría del sector privado que entiende que la carga impositiva es exagerada, es preciso concluir afirmando que el problema tributario nacional no se resuelve con la creación de nuevos tributos.

En efecto, la creación de nuevos impuestos sólo conllevaría a agravar la crisis económica por la que atraviesa el país. La solución no está en nuevos tributos, sino más bien en una reestructuración de la política tributaria y en una reforma fiscal de grandes magnitudes, que permita una presión tributaria equitativa y una administración fiscal eficiente.

Esto es, que la presión tributaria no recaiga exclusivamente sobre aquellas personas que cumplen efectivamente con su obligación tributaria y que la Administración tenga los medios suficientes para cumplir la función que se le ha encomendado.

Por el contrario, no solamente no deben crearse nuevos tributos, sino que deben eliminarse muchos que únicamente constituyen un problema para los contribuyentes y para la propia Administración, debido a sus altos costos recaudatorios y a las graves distorsiones que ocasionan a la economía. Los tributos deben ser pocos, pero eficientes.

Ahora bien, ¿Se recauda lo necesario o hay mucha evasión? Lo cierto es que debido a la gran cantidad de impuestos evadidos, la mayor parte de los tributos existentes no están cumpliendo con su función recaudadora, lo que ocasiona que al Estado no le ingrese lo estimado y éste quiera compensar esta situación con la creación de nuevos tributos, en perjuicio de aquellos que no evaden.

En este sentido, si éste es un análisis serio, no puede dejar de hablarse de una mala administración de los tributos. Y es aquí donde está uno de los mayores problemas de nuestro régimen impositivo. En efecto, si la Administración tuviera la suficiente capacidad para aplicar eficazmente su función recaudadora, al Estado le ingresarían los recursos necesarios para cumplir con su política económica y dar frente al elevado gasto corriente, sin necesidad de ver como alternativa la creación de nuevos tributos.

La Administración está llamada a impedir que la gran cantidad de impuestos evadidos ocasionen más daños a los que pagan. Y ésto por dos razones fundamentales:

a) Si un comerciante importa mercancías subvaluadas, significa que otro comerciante que también importe esa misma mercancía, tenga que subvaluar para mantener precios competitivos o de lo contrario quiebra. Esto trae como consecuencia una cadena de evasores, en los cuales se podría encontrar una conducta entendible, aunque no justificable o excusable, pero cuya causa se encuentra en la Administración Tributaria, por no cumplir eficientemente su función de control y fiscalización.

b) Si la Administración no recauda lo estimado, el Estado requerirá mayores ingresos y verá como alternativa crear nuevos tributos o aumentar las tarifas de los existentes, en perjuicio de los que no evaden, acrecentando más la presión tributaria sobre una parte de la población.

Es por lo anterior que hay que afirmar que, en cierto sentido, el problema fiscal no se deriva de la falta de nuevos impuestos, sino más bien de una administración deficiente y de una mala estructuración de la política tributaria. Con ésto no se quiere decir que no se debe revisar la tarifa de algunos tributos, especialmente de aquellos conocidos como tasas.

Un aspecto que no se puede dejar de señalar al tratar el tema de nuestra problemática impositiva, es el referente a la forma en que el Estado debe invertir sus recursos.

Sabido es que el Estado tiene necesidades inherentes absolutas, entre las cuales se citan la defensa del exterior, el mantenimiento del orden interno y la administración de la justicia. Del mismo modo, el Estado está llamado a satisfacer las necesidades relativas de la colectividad, como serían la salud, la educación, comunicaciones y otras.

Estas necesidades públicas las satisface el Estado gastando aquellos recursos que de una u otra forma recibe, entre los cuales se encuentran los tributos, que son prestaciones que exige el Estado a los particulares con el fin de solventar las cargas públicas.

Sin embargo, si bien es cierto que el Estado está llamado a cumplir las funciones señaladas, no menos cierto es que también está obligado a hacer un buen uso de los fondos que genera, puesto que de lo contrario se vería imposibilitado para llevar a cabo una política económica adecuada.

Manteniendo la imparcialidad, es preciso indicar que aún cuando no se puede decir que existe por parte del gobierno un manejo totalmente equívoco de los fondos públicos, sí puede afirmarse que gran parte de los mismos no han sido canalizados en la forma en que económicamente debe hacerse.

Antes de concluir afirmando que el Estado no cuenta con los medios necesarios para hacer frente a sus gastos, debe hacerse un estudio acerca de cuáles son realmente las necesidades del Estado y cuánto requiere el Estado para cumplir con ellas.

En momentos económicos como los actuales, el gobierno debe constreñir su gasto corriente y hacer un mejor uso de los fondos disponibles, empezando con una reestructuración de la empleomanía administrativa para no gastar donde no es necesario.

Aunque la medicina es amarga y dolorosa, es necesario el despido de empleados públicos que no cumplen efectivamente con una función importante o al menos reubicarlos en áreas productivas, con miras a que el gobierno cuente con los recursos imprescindibles para reactivar una economía en crisis, como la actual.

En este sentido, no puede hablarse de que los recursos son insuficientes si no se efectúa una reevaluación administrativa de los gastos estatales. El gobierno debe reunir esfuerzos para atenuar la crisis mediante la inversión de los recursos en áreas productivas.

Sin ánimo de pretender ser un experto en esta materia, el problema de nuestro quehacer tributario puede encontrar solución en los siguientes aspectos:

- 1) No más impuestos;
- 2) Una reestructuración de la política impositiva;
- 3) Mejorar y hacer más eficiente Administración Tributaria, unificando esfuerzos para minimizar la evasión; y,
- 4) Mejor inversión de los recursos que percibe el Estado.

Aún cuando la salida más fácil para el gobierno es crear nuevos tributos, ésta puede ser una medida peligrosa para la economía, que no resolverá la problemática impositiva del país, sino que puede tender a agravarla.

Si se unifican esfuerzos y se logra que la Administración Tributaria disminuya a su mínima expresión la evasión de impuestos y al mismo tiempo el gobierno central reevalúa su política económica utilizando al máximo sus recursos, las cosas pueden ser muy diferentes a lo que son acualmente, todo sin la necesidad de crear nuevos impuestos.

Ojalá se piense un poco sobre estos aspectos y se estudien con profundidad nuestros problemas impositivos, tratando de buscar las soluciones adecuadas, pensando en arreglar lo que existe y no creando nuevos problemas.

Insistimos en la necesidad de plantear reformas fiscales de grandes magnitudes, para que nuestra selva tributaria logre algún día ser un bosque donde tanto el gobierno como la clase empresarial sienten las normas del juego y se trabaje con armonía, confianza y seguridad.

Impuestos Versus Recaudación

En nuestro conjunto de leyes impositivas que mal podría llamarse sistema tributario, existen impuestos cuyos objetivos no están claramente delimitados, lo que conlleva a pensar en la utilización de erróneas políticas tributarias por parte de sus elaboradores.

La idea anterior surge a consecuencia de una gran cantidad de impuestos que no tienen razón de ser, así como de la mala estructuración de otros que fueron establecidos con efectos previamente determinados.

Sabido es que los tributos no sólo pueden establecerse para fines recaudatorios, sino que también pueden ser capaces de cumplir otros cometidos, tales como incentivos, protección, alteración de la oferta y la demanda, desarrollo de determinados sectores o regiones y otras.

Dependiendo de cual haya sido el objetivo perseguido por el legislador al establecer un impuesto, éste habrá de cumplir con una función. Sin embargo, lo cierto es que existen impuestos tan mal estructurados que no cumplen con el objetivo de su creación.

Lo anterior no es más que un preámbulo para analizar algunas de las causas que hacen que impuestos establecidos para recaudar, no recauden lo estimado.

En técnica tributaria se entiende que un impuesto cuya finalidad sea la obtención de recursos, no puede detener la producción ni los ingresos que generan el impuesto, y que por lo tanto no se debe mermar la fuente.

Un impuesto tan elevado, como por ejemplo el contenido en la Ley No.55 del año de 1979, sobre Importación de Bebidas Alcohólicas, nunca podrá cumplir el cometido de recaudar. En efecto, debido a este tributo, el precio de las bebidas alcohólicas importadas resulta tan alto que sólo se hace consumible para personas con gran poder adquisitivo, lo que ocasiona una disminución del consumo y por lo tanto de la importación. Al caer las importaciones, también caen las recaudaciones. Se estima que el Estado ha dejado de recibir más de cincuenta millones de pesos desde el establecimiento de esta ley.

Otras de las causas que hacen que un impuesto creado para recaudar no recaude, es que en muchos casos el costo de recaudación es mayor a lo realmente recaudado.

En este sentido, en ocasiones resulta que es mayor la cantidad de dinero que el Estado tiene que emplear para administrar un impuesto, ya sea en material gastable, activos fijos o empleados, que la cantidad de dinero que va a recibir por ese impuesto.

Cuando la Administración no cuenta con los medios necesarios para crear el riesgo de la evasión, el contribuyente intentará evadir su obligación en forma más o menos confiable, ocasionando mermas en las recaudaciones. El riesgo debe ser un factor preponderante en las relaciones del Fisco con los contribuyentes.

Del mismo modo sucede con el servicio prestado por el Fisco al contribuyente que pretende cumplir voluntariamente con su obligación. En efecto, en ocasiones un contribuyente tiene que acudir cuatro o cinco veces a la Administración Tributaria para poder pagar sus impuestos, ya sea porque le falte un dato, un documento o cualquier otra cosa. Esto hace que el contribuyente se disguste y en ocasiones no pague o evada. Lo correcto debe ser que el Fisco acepte el pago y luego le notifique al administrado el depósito de los documentos faltantes. Es también hora ya de establecer el pago en bancos comerciales.

Otro de los factores que contribuye a que los impuestos establecidos no recauden lo estimado, es el de una estructura legal deficiente de los tributos, que muchas veces no pone a la disposición de la Administración los medios necesarios para que ésta exija el cumplimiento forzado de la obligación tributaria.

Asimismo, el establecimiento de medidas prohibitivas de importación juega un rol importante en este tema, puesto que al prohibirse la entrada al territorio aduanero de determinado producto, también dejarán de recibirse los impuestos que se pagaban por tal importación. Un ejemplo de esto fue la prohibición a la introducción de vehículos de motor, hace unos años, con la consecuente baja en las recaudaciones fiscales.

Siguiendo el orden de ideas, no puede dejar de hablarse de los incentivos tributarios, que es una de las principales razones por las cuales los impuestos no cumplen con una función recaudadora.

Sabido es que los incentivos tributarios, ya sea por leyes o contratos aprobados por el Congreso Nacional, pueden ser utilizados como instrumentos de desarrollo económico dentro de un plan predeterminado y una política económica y tributaria coherente, pues a través de ellos se otorga a los particulares el derecho de no pagar los impuestos que en otras condiciones deberían pagar y así se pueden dirigir inversiones hacia ciertas áreas o renglones de utilidad nacional. Sin embargo, un mal uso de los incentivos fiscales, como por ejemplo el otorgar tantos incentivos que la exención sea la regla y no la excepción o el otorgarlos sin una necesidad real de concederlos, conlleva a que al no pagarse los impuestos, las recaudaciones sean tan pobres que no alcancen para cubrir las necesidades básicas del Estado.

Es por todo lo anterior que se entiende que los impuestos deben ser la expresión clara de una política tributaria coherente y que el objetivo que persigue cada uno debe estar claramente determinado, ya sea el de recaudar, proteger, incentivar, etc. Un impuesto establecido para

recaudar debe cumplir con el objetivo de su creación, y para ello debe ser estructurado de tal forma que permita la viabilidad del mismo.

Periódico Ultima Hora, 1984

Reforma en la Administración Tributaria

En estos días que tanto se habla de reforma tributaria es conveniente tener presente que una correcta reforma tributaria debe abarcar tres aspectos esenciales de la tributación: a) La Política Tributaria; b) El Derecho Tributario; y, c) La Administración Tributaria.

Hasta ahora los proyectos de reformas tributarias sometidos a las Cámaras Legislativas únicamente abarcan aspectos de la política y el derecho tributario. Sin embargo, también es necesario realizar grandes transformaciones en el campo de la Administración Tributaria, pues de nada servirían las leyes y las políticas económicas y tributarias si las mismas no son bien administradas.

La Administración Tributaria es el órgano de la Administración Pública encargado de la aplicación y administración de los tributos y sobre ella pesa el deber de aplicar correctamente las leyes tributarias.

Si la Administración Tributaria es deficiente, los tributos no podrán cumplir su cometido: la Política Tributaria se aplicará incorrectamente y las recaudaciones fiscales serán insuficientes, lo que podría motivar desconfianza en las reformas o pensar en el establecimiento de nuevos tributos que aporten más ingresos al Fisco.

Una buena Administración Tributaria debe tener dos objetivos básicos: a) Mantener fiscalizados a los actuales contribuyentes; y b) Detectar los evasores de impuestos e incorporarlos al sistema impositivo nacional.

El problema de las bajas recaudaciones tributarias normalmente estriba en la incapacidad que tiene la Administración Tributaria para aplicar correctamente los tributos, pues su eficiencia dependerá, en gran medida, del control y fiscalización que ésta pueda tener sobre los contribuyentes.

Cuando la Administración Tributaria no emplea su máxima capacidad para aumentar el número de los contribuyentes, mediante un mejor sistema de control, se conformará entonces

con aplicar selectivamente los tributos, es decir con fiscalizar y controlar a un determinado grupo de contribuyentes, que serán los que en definitivas aportarán la mayor parte de las recaudaciones tributarias.

Para aumentar en nuestro país las recaudaciones fiscales sólo hay que poner mejor atención a la Administración Tributaria, haciéndola más eficiente e incorporando a la tributación a esa gran masa de potenciales contribuyentes que en la actualidad no pagan impuestos.

Con la incorporación y control de miles de nuevos contribuyentes no sería necesario incrementar la tasa o alícuota de los tributos existentes ni crear nuevos impuestos, que al fin y al cabo serían pagados por el mismo grupo de contribuyentes que siempre paga la evasión de los demás.

El gobierno debe tener presente la importancia de una reforma tributaria en el campo de la Administración y tomar las medidas de lugar para mejorarla. La reforma tributaria no debe ser sólo en papeles, sino también en hechos palpables.

Sabemos que en la actualidad hay buenos técnicos tributarios laborando en la Administración Tributaria, además de que el país puede contar con la colaboración de organismos internacionales que podrían ayudar a mejorar la Administración y hacer más eficiente nuestro sistema impositivo.

Es importante, pues, pensar seriamente en la necesidad de implementar una adecuada reforma de la Administración Tributaria, pues de ella dependerá, en gran medida, el éxito o el fracaso de la reforma tributaria, en sus aspectos políticos y jurídicos.

Sólo nos queda sugerir que se nombre una comisión de técnicos especializados que prepare un programa de reforma de la Administración Tributaria y que se implementen eficientes mecanismos de control y de incorporación de nuevos contribuyentes.

Periódico Ultima Hora, 6 de marzo de 1992, pág.9

La Propaganda Fiscal

El uso de los medios de comunicación de masas, entre los cuales se citan los periódicos, la radio y la televisión, puede constituirse en uno de los factores que más contribuyan a lograr la eficiencia de una Administración Tributaria.

Ha sido demostrado que la forma más conveniente para que un producto o persona se conozca es a través de campañas publicitarias y el uso de los medios de comunicación. Se pretende que las personas conozcan lo que se les quiere dar a conocer.

Mediante una buena propaganda o campaña publicitaria en que se utilicen los medios masivos de la comunicación, además de folletos explicativos, se puede lograr que la Administración Tributaria lleve al conocimiento de los contribuyentes una gran cantidad de datos e informaciones que indudablemente repercutirán en un aumento de las recaudaciones fiscales. En efecto, se busca que los contribuyentes conozcan mejor sus obligaciones para que puedan cumplir mejor con ellas, evitando el riesgo del incumplimiento.

Sin lugar a dudas puede afirmarse que uno de los grandes problemas que afronta nuestro país en el aspecto fiscal es la no existencia de una conciencia tributaria entre los ciudadanos.

Todo el que analiza los problemas económicos dentro de un sistema capitalista entiende que los impuestos son una de las formas que tiene el Estado para obtener ingresos y hacer frente a las necesidades públicas. Sin embargo no todos conocen los impuestos que existen ni los medios para cumplirlos o para forzar su cumplimiento. Por lo tanto, es necesario crear una verdadera conciencia tributaria, la cual puede lograrse por dos vías: 1) La educación fiscal, tanto a nivel de escuelas, colegios y universidades; y, 2) La propaganda fiscal.

Hace poco tiempo, con la entrada en vigor del ITBI, se suscitaron grandes controversias acerca de la complejidad de este impuesto. Lo cierto es, no obstante, que el mismo es de sencilla aplicación. El problema entonces no era su complejidad, sino que los ciudadanos desconocían su aplicación, lo cual quedó demostrado con las subidas galopantes de los precios, tanto de los bienes gravados como de los exentos.

Una buena propaganda fiscal debe estar dirigida a la creación de una conciencia tributaria. Así, deben utilizarse los medios de comunicación no sólo para decir que tal o cual impuesto será establecido con tal o cual finalidad, sino que también debe darse a conocer la esencia misma del tributo, es decir su forma de aplicación, sobre qué se aplicará y con qué tasa o alícuota, las exenciones, las formas, fechas y lugares de pago y sobre todo las sanciones al no cumplimiento de la obligación. Esto último como una forma de inducir al cumplimiento voluntario.

La campaña publicitaria para los tributos debe ser permanente, haciendo que los administrados conozcan o reconozcan sus obligaciones y deberes. Pero sobretodo, las campañas publicitarias en materia tributaria deben tener un objetivo cumbre: lograr que los contribuyentes sepan que la Administración está trabajando, lo cual se traduce en un efecto psicológico que impulsa al cumplimiento voluntario de la obligación tributaria.

En otro orden de ideas y partiendo de la teoría de que la Administración Tributaria no está para recaudar, sino para cumplir con el mandato legal de recaudar únicamente lo que dice la ley, debe verificarse una campaña destinada a dar a conocer los incentivos tributarios que existen. En efecto, los incentivos fiscales se consagran con el fin de que se invierta en áreas o renglones que se consideran prioritarios para la economía del país. En consecuencia, los incentivos deben darse a conocer para que los inversionistas se acojan a esas leyes e inviertan, pues ese es el fin de la ley y de la política económica del gobierno que la dictó.

Por todo lo anterior entendemos debe iniciarse una campaña publicitaria permanente destinada a que se conozcan los impuestos que existen y los medios para aplicarlos, de tal forma que la Administración Tributaria cumpla con su deber de publicidad, mostrándose segura en sus actuaciones. Esto se traducirá en un mejor conocimiento de la realidad impositiva, creándose una conciencia tributaria que no existe en la actualidad.

Periódico Ultima Hora, 1984

La Actualización de la Administración Tributaria Ante el Código Tributario

I.- La Reforma Tributaria.

Dentro del programa de reforma tributaria llevada a cabo en el año de 1992, fue promulgado el Código Tributario de la República Dominicana, cuyas funciones esenciales consistían en unificar las diversas leyes impositivas de la tributación interna en un solo cuerpo legal coherente y uniforme, y a la vez proveer a la Administración Tributaria de un instrumento legal idóneo que le permitiera cumplir con sus funciones de agente recaudador.

Aunque en su aspecto legal el Código Tributario es altamente ineficiente, conteniendo procedimientos ambíguos y graves aspectos contradictorios e inconstitucionales, debe afirmarse que dentro de este inmenso mar de desatinos el mismo contiene innumerables aspectos de extrema importancia para la modernización del sistema tributario dominicano. Sin embargo, de nada sirve que el Estado gaste recursos económicos y tiempo en preparar y promulgar leyes si éstas no se ponen en práctica.

La reforma tributaria dominicana no consiste únicamente en crear y promulgar un Código Tributario, sino también en la adecuación y actualización de la Administración Tributaria, tanto en su estructura interna como en la preparación y capacitación de su personal.

No basta, pues, con crear leyes. Es esencial que la ley se conozca, que se aplique y que se aplique correctamente, garantizándole a los ciudadanos el libre ejercicio de sus derechos.

II.- Los Reglamentos del Olvido.

El Código Tributario dejó en manos del Poder Ejecutivo el dictamen de los reglamentos que completarían el marco legal de la reforma tributaria.

Es tal la importancia de los reglamentos, que muchas de las disposiciones legales del Código Tributario no han podido ser puestas en ejecución.

Se suponía que dentro de los 90 días posteriores a la puesta en vigencia del Código Tributario, el Poder Ejecutivo dictaría los reglamentos, pues así lo disponían algunas normas legales del Código Tributario, tales como los artículos 358 y 387.

Sin embargo hoy, a más de tres años de su puesta en vigencia, el Poder Ejecutivo no ha dictado los reglamentos ni tiene interés en hacerlo, y el Código Tributario, más que un instrumento de reforma y modernización, parece ser una gaviota que vuela pálida y desnutrida en los mares del olvido y la vergüenza.

III.- La Reforma Administrativa.

Una verdadera reforma tributaria no es sólo una reforma legal, sino también una reforma administrativa, es decir la adecuación de la Administración Tributaria al nuevo marco legislativo y la renovación y capacitación del personal.

Con la puesta en vigencia del Código Tributario la Administración Tributaria debió inmediatamente iniciar arduas tareas de modernización de sus estructuras orgánicas y de adecuación al Código, principalmente en las siguientes áreas:

- a) Mejorar la Fiscalización interna y externa;
- b) Mejorar los controles de evasión;
- c) Reestructuración y Mejoramiento del Departamento de Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria;
- d) Creación del Fondo Especial de Reembolsos Tributarios, contemplado en el artículo 265;
- e) Capacitación del personal administrativo;
- f) Dar a conocer, a través de la publicidad, el riesgo de la evasión tributaria y la importancia para el contribuyente de cumplir con sus deberes y obligaciones;

- g) Minimizar la Corrupción Administrativa;
- h) Mejoramiento de las condiciones laborales del personal;
- i) Simplificar y acelerar los procesos de cobro.

Sin embargo, la Administración Tributaria, tanto en las áreas de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta como de la Dirección General de Rentas Internas, que son las encargadas de la administración de los tributos internos nacionales y a las cuales les compete aplicar el Código Tributario, conforme dispone el artículo 1 de éste, parecen haberse dormido en sus laureles y más que iniciar un proceso de actualización y modernización, lucen haber iniciado un grave proceso de invernación.

A más de tres años de promulgado el Código Tributario la Administración Tributaria dominicana no sabe lo que tiene en sus manos y una gran parte de su personal puede ser válidamente catalogado de inadecuado, incapaz e inservible.

Es cierto y así debe ser admitido, que la Administración Tributaria no cuenta en estos momentos con apoyo del gobierno central en lo que se refiere al suministro de los recursos financieros necesarios para efficientizar las recaudaciones y mejorar el Fisco. Sin embargo, no menos cierto es que la Administración Tributaria entró y permanece en una etapa de retardación, donde la creatividad, la innovación y la imaginación no existen. Sólo existe la dejadez, es decir dejar que las cosas sigan su ritmo habitual.

IV.- Es Urgente que el Fisco le Cobre a Todos.

La Administración Tributaria no puede permanecer en un proceso de dejadez y retardación, pues esta situación, además de continuar perjudicando al selecto grupo de contribuyentes que siempre son hostigados y fiscalizados, hacen pensar que en este país aquel ciudadano que cumple fielmente con sus deberes, más que constituirse en un ciudadano ejemplar, se convierte en un estúpido que paga impuestos para mantener corruptos.

Aunque la corrupción administrativa no es tema de este trabajo, es preciso señalar que si bien es un axioma que a nadie le gusta pagar impuestos, más verdad es que todo el mundo odia saber que paga impuestos para mantener vagos y ladrones. No obstante, si deben pagarse impuestos, aún a sabiendas de que se pagan para vagos y ladrones, por lo menos que todo el mundo pague impuestos, aunque unos paguen más que otros.

Por lo tanto, la Administración Tributaria no puede permanecer cobrándole impuestos a los mismos contribuyentes que siempre pagan, cuando existen muchos otros contribuyentes que no pagan impuestos y nunca son "molestados" por el Fisco ni se les llama para que cumplan con sus deberes.

V.- ¿Para qué Sirve una Ley si no se Sabe Aplicar?

Si el personal que trabaja en la Administración Tributaria no conoce el Código Tributario, entonces para qué sirve éste si nadie lo sabe aplicar?

Para qué crea el Código Tributario un Tribunal Contencioso Tributario en un país donde ni al Presidente de la República ni al Procurador General de la República ni a la Suprema Corte de Justicia ni a la Administración Tributaria le interesa que exista este Tribunal y por eso no otorgan los recursos para que funcione?

Peor aún, para qué hablar tanto si parece que éste es un país que se ha quedado sordo. ¿O será acaso que sí se oye y ya nada importa?

Charla de fecha 27 de julio de 1995
presentada en Coloquio Tributario,
Fundación Tributaria Dominicana.

Reformar el Fisco para Aumentar las Recaudaciones

El gobierno debe iniciar un amplio y urgente programa de reforma de la Administración Tributaria, a los fines de incrementar sus recaudaciones impositivas, pero sin lesionar a aquellos contribuyentes que durante largos años han sido el sostén económico del Estado.

En efecto, debe entenderse que el Fisco no puede seguir castigando a los mismos contribuyentes que siempre declaran y pagan sus impuestos, como único medio de compensar las recaudaciones del Estado ante las evasiones de muchos, resultando urgente la implementación un amplio y estricto programa de reforma administrativa y legal en todas las áreas productivas del país.

En una nación donde existe un alto nivel de evasión impositiva, como es la República Dominicana, no se puede de un día para otro duplicar las recaudaciones exigiéndole mayores impuestos a aquellos que durante años han pagado correctamente los tributos que deben pagar, pues tal actitud, además de ser injusta y violatoria de la ley, lesionaría la inversión privada creando incertidumbre e inseguridad.

El aumento de las recaudaciones debe seguir un proceso lógico y es tratar de que aquellos contribuyentes que pagan muy poco paguen un poco más y de que aquellos que nunca pagan empiecen a pagar.

Ya es tiempo de que los particulares comprendan que el sostén de la democracia y de la estabilidad social es la redistribución del ingreso a través del pago de impuestos. Pagar impuestos no sólo debe consistir en un deber ciudadano, sino también en un deber moral y en una obligación jurídica cuyo incumplimiento ocasiona sanciones.

Ahora bien, para que el Estado pueda recaudar lo que dice la ley debe primero contar con una Administración Tributaria eficiente y capaz de cumplir con el mandato que se le ha encomendado, que es precisamente recaudar los tributos que dice la ley. Pero como en nuestro país la Administración Tributaria es altamente deficiente, resulta urgente la programación e inicio de un amplio programa para reestructurar todas las áreas de la Administración Tributaria, estableciendo mejores medidas que minimicen la evasión fiscal.

Ya es tiempo de que los médicos, abogados, ingenieros, políticos, comisionistas, comerciantes e industriales que no pagan o pagan muy poco, empiecen a pagar impuestos, aunque sea por lo menos un treinta por ciento (30%) del total de impuestos que deberían pagar. Lo importante es, por el momento, que todos paguemos algo.

Todos debemos entender que los que no pagan impuestos no tienen derecho a exigir del gobierno que se construyan más hospitales o escuelas o que el gobierno haga tal o cual cosa. Para que una persona tenga derecho a exigir sus derechos, primero tiene que cumplir con sus obligaciones y una de las principales en contribuir con el Estado para sostener las cargas públicas, según consigna el literal e) del artículo 9 de la Constitución de la República.

Es necesario realizar grandes transformaciones en el campo de la Administración Tributaria, pues de nada servirían las leyes y las políticas económicas y tributarias si las mismas no son bien administradas. Una buena Administración Tributaria debe tener dos objetivos básicos: a) Mantener fiscalizados a los actuales contribuyentes; y, b) Detectar los evasores de impuestos e incorporarlos al sistema impositivo nacional.

El problema de las bajas recaudaciones tributarias normalmente estriba en la incapacidad que tiene la Administración Tributaria para aplicar correctamente los tributos, pues su eficiencia dependerá, en gran medida, del control y fiscalización que ésta pueda tener sobre los contribuyentes.

Para que en nuestro país se puedan aumentar las recaudaciones fiscales no es necesario crear nuevos tributos. Basta con poner mejor atención a la Administración Tributaria, haciéndola más eficiente e incorporando a la tributación a esa gran masa de potenciales contribuyentes

que en la actualidad no pagan impuestos o pagan una suma miserable que no va acorde con sus ingresos, riquezas y gastos.

Declaraciones Recogidas
en el Periódico Hoy, del
15 agosto 1994, pág. 2-D

Temas sobre Aduanas

Régimen y Destinacion Aduanera

Los regímenes aduaneros, de acuerdo con la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), hoy Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), son aquellos "tratamientos aplicables a las mercaderías sometidas al control de la Aduana, de acuerdo con las leyes y reglamentos aduaneros, según la naturaleza y objetivos de la operación".

En otras palabras, régimen aduanero es el tratamiento legal que el dueño o consignatario de las mercancías quiere que la Aduana le dé a éstas.

La destinación aduanera, por su parte, es una manifestación o declaración que hace a la Aduana el dueño o consignatario de las mercancías, con el propósito de indicar el régimen aduanero que debe dársele a tales mercancías. Así, mientras los regímenes aduaneros son aquellos tratamientos legales (importación, exportación, admisión temporal, etc.) que se les dará a las mercaderías, la destinación aduanera consiste en aquella declaración que le hace a la Aduana el dueño de dichas mercancía, informándole que se acogerá a tal o cual régimen aduanero.

La destinación aduanera no debe confundirse con la declaración arancelaria, pues esta última es el acto por medio del cual el dueño o consignatario de las mercancías le proporciona a la Aduana las informaciones requeridas para la aplicación del Arancel.

Dentro de los principales regímenes aduaneros se citan los siguientes:

a) Importación: De conforme a Bruselas, es la "acción de introducir en un territorio aduanero una mercadería cualquiera". ALALC (ALADI), por su parte, la define como la "entrada de cualquier mercadería en un territorio aduanero".

Es preciso indicar, sin embargo, que ambas definiciones sólo enmarcan la idea de la introducción física de las mercancías, sin tomar en cuenta que esa introducción tiene que ser legal, conforme a lo establecido por las normas jurídicas, por puntos o puertos habilitados especialmente para tales fines y que las mercancías tienen que ser introducidas en forma definitiva, o sea para uso o consumo en el país donde se produce la introducción.

La importancia de que las mercancías a importar sean introducidas al país por puertos habilitados es tal, que la sola entrada de mercancías al territorio aduanero por puertos no habilitados puede ser considerado como contrabando y no como importación. Asimismo, si la mercancía no es introducida de manera definitiva, es decir para uso o consumo dentro del territorio aduanero del país, podría entonces hablarse de importación temporal o admisión temporal y no de importación propiamente dicha.

b) Exportación: De acuerdo con Bruselas, exportación es la "acción de hacer salir del territorio aduanero cualquier mercadería". ALALC o ALADI, por su parte, considera que es "la salida de cualquier mercadería de un territorio aduanero".

Lo mismo que se dijo respecto del régimen de importación, podría decirse del régimen de la exportación, en el sentido de que la misma tiene que hacerse por puntos habilitados y con carácter definitivo, para que no se trate de una exportación temporal.

c) Tránsito: Es el paso de mercaderías extranjeras por el territorio aduanero de un país, con destino a otro país. Este es un régimen muy poco usado en la República Dominicana, debido al hecho de que junto con Haití somos una isla y generalmente se requiere un mínimo de tres países o territorios aduaneros distintos. Sin embargo, este régimen es muy utilizado en América Continental y Europa. Así por ejemplo, cuando desde Portugal se lleva mercancías a Francia a través de España, siendo este último el país de tránsito.

d) Admisión o Importación Temporal: Es el régimen mediante el cual se permite introducir mercancías extranjeras al territorio aduanero de un país, en suspenso del cobro de los impuestos de importación, a condición de que las mercancías introducidas salgan de nuevo del territorio aduanero, dentro de un determinado plazo, transformadas o no.

Este régimen es utilizado frecuentemente por deportistas y periodistas extranjeros que requieren introducir al país, de manera temporal, ciertos equipos que utilizarán en sus

labores. También es utilizado como incentivo a las exportaciones, puesto que a través de este régimen se permite introducir al país, en suspenso del cobro de los impuestos de importación, materias primas, envases, cajas, piezas y otras mercancías que serían utilizadas para la manufactura de un producto final que posteriormente será exportado para colocarse en el mercado extranjero. La Ley No.69, de incentivo a las exportaciones, contempla este régimen aduanero.

Bajo este régimen de admisión temporal la mercancía no se introduce al país exenta de impuestos, sino que los impuestos son calculados, pero no cobrados, ya que su cobro permanece suspendido hasta que la mercancía vuelva a salir del país. Si la mercancía así introducida sale del país, el cobro de los impuestos suspendidos no procede; si por el contrario, la mercancía introducida bajo el régimen de admisión temporal es dejada de manera definitiva en el país, entonces se produce un cambio en la destinación aduanera, de importación temporal a importación definitiva, debiendo Aduana proceder al cobro de los impuestos que habían sido suspendidos.

La admisión o importación temporal generalmente está sometida a la constitución de una garantía o fianza y a determinadas medidas de control y fiscalización por parte de la Aduana, con la finalidad de evitar que las mercancías introducidas bajo este régimen suspensivo de los impuestos de importación, se queden en forma ilegal y definitiva en el país, sin haberse satisfecho los impuestos correspondientes a una importación normal.

Periódico Ultima Hora
23 de enero de 1985

Importación Temporal que se Convierte en Definitiva: Impuestos Aplicables

En virtud de la Ley No.69 de 1979, sobre Incentivo a las Exportaciones y la cual introduce el Régimen de Importación Temporal de Mercancías, se permite que una persona o empresa pueda introducir al país o territorio aduanero, con suspensión del cobro de los derechos e impuestos de importación, materias primas para ser procesadas o industrializadas y luego de completado el proceso de transformación, que en principio no puede ser superior de un año, ser reexportarlas al extranjero.

Como garantía de que las mercancías introducidas bajo este régimen de admisión temporal saldrán posteriormente del país, la Ley No.69 exige la prestación de una fianza por un monto

igual a los derechos e impuestos en suspenso de pago. Si la mercancía así introducida no es reexportada dentro del período establecido, entonces la Dirección General de Aduanas debe proceder al cobro de los derechos e impuestos no pagados.

Como puede observarse, no se trata de un régimen de exención o exoneración de impuestos, sino de un régimen suspensivo del cobro de los impuestos.

No obstante, es usual que en el país, por una u otra razón, ocurra que el importador acogido a este régimen introduzca mercancías y luego no las reexporte dentro del período de tiempo que se le ha otorgado o simplemente decida dejar las mercancías en el país, convirtiendo su importación temporal en una importación definitiva.

En los casos anteriores la Dirección General de Aduanas tiene pleno derecho a ejecutar la fianza bancaria o de seguro presentada por el importador en el momento de la importación temporal, la cual se supone asciende al monto total de los impuestos no cobrados. Además, y siendo la fianza una garantía subsidiaria, la Dirección General de Aduanas podría cobrarle directamente al importador los impuestos no pagados.

Sin embargo, se puede dar el caso, como se ha dado, que debido a modificaciones en las leyes que rigen los impuestos de importación, las tasas o alícuotas aplicables a las mercancías importadas bajo el régimen de importación temporal sean posteriormente aumentadas, siendo distintas en el momento en que el importador temporal decide convertir en definitiva su importación.

En estos casos surgen dos teorías distintas:

a) La primera que considera que los impuestos y derechos a pagar por esa importación no son aquellos que regían en el momento en que la fianza fue constituida, ni siquiera los vigentes al momento en que se hizo la presentación de los documentos a que se refiere el artículo 51 de la Ley No.3489 (factura comercial, factura consular, conocimiento de embarque y manifiesto), sino los impuestos vigentes en el momento de la importación definitiva de las mercancías.

b) La segunda que entiende que los impuestos y derechos a pagar por esa importación son aquellos que regían en el momento en que la fianza fue constituida, pues en esa fecha se hizo la liquidación de los impuestos correspondientes, los cuales quedaron en suspenso de cobro.

Cuando se promulgó la Ley General de Aduanas No.3489, en el año de 1953, modificada luego por la Ley No.168 de 1982, ésta estableció en su artículo 53 lo siguiente:

Los Recursos y Otros Temas Tributarios – Edgar Barnichta Geara

"Artículo 53.- Los derechos e impuestos que deben ser pagados sobre las mercancías de importación serán los que rijan el día en que fueren declaradas a consumo.

a) Las mercancías se considerarán declaradas a consumo, el día en que el importador o consignatario pague los derechos e impuestos, o deposite fianza en efectivo o en cheque certificado para cubrir éstos;

b) En cuanto a las mercancías libres de derechos e impuestos de importación, la declaración a consumo se reputará hecha el día de la presentación de los documentos a que se refiere el artículo 51."

De conformidad con el artículo 53 original, los derechos e impuestos que se aplicarían a las mercancías importadas, dependían del momento en que éstas fueran declaradas a consumo. Para evitar interpretaciones sobre cuándo era el momento preciso en que las mismas se declaraban a consumo, el propio artículo 53 original hizo las aclaraciones pertinentes, entendiendo que las mismas se reputaban declaradas a consumo en tres circunstancias:

1) El día en que el importador o consignatario pagara los derechos e impuestos;

2) El día en que el importador o consignatario depositara fianza en efectivo o en cheque certificado para cubrir los derechos e impuestos;

3) En cuanto a las mercancías libres de derechos e impuestos de importación, los derechos e impuestos que regirían serían aquellos vigentes al momento en que se presentaran los documentos a que se refiere el artículo 51 de la Ley No.3489, o sea el momento en que se presentaron la factura consular, la factura comercial, el conocimiento de embarque y el manifiesto.

Es importante señalar que en base al literal a) del original artículo 53, ya transcrito, el importador podía traer del exterior las mercancías, efectuar la correspondiente declaración y presentación de los documentos que señala el artículo 51 de dicha Ley No.3489, depositar una fianza por los derechos e impuestos a pagar y efectuar el retiro de las mercancías, pagando en una época posterior el monto de los derechos e impuestos que recaían sobre la importación.

Esta situación significaba la existencia de un lapso de tiempo entre el momento de la importación (que era el momento en que se depositaba la fianza) y el momento en que se realizaba el pago de los derechos e impuestos de importación. Esto hacía surgir la duda o interrogante acerca de si los derechos e impuestos que debían ser aplicados a esa importación serían los vigentes al momento de efectuarse la importación (momento del depósito de la fianza) o aquellos vigentes al momento de efectuarse el pago de esos derechos e impuestos,

ya que la legislación, el valor de las mercancías y el monto de los impuestos podían variar durante ese lapso de tiempo. Más adelante veremos como ese lapso de tiempo también existe en el Régimen de Importación Temporal.

Para evitar cualquier tipo de confusión y no dar cabida a las interpretaciones baladíes, el propio artículo 53 original consagró expresamente que los derechos e impuestos aplicables serían aquellos que estuviesen vigentes al momento en que las mercancías fuesen declaradas a consumo, y para dejar las cosas totalmente claras consagraba textualmente que "las mercancías se considerarán declaradas a consumo el día en que el importador o consignatario" deposite la fianza correspondiente, lo que implicaba que los derechos e impuestos a pagar eran aquellos vigentes al momento del depósito de la fianza y no los vigentes al momento del pago definitivo de los impuestos.

Debido a que este artículo 53 establecía tres circunstancias distintas, según pudimos observar, y debido también a la aplicación del prepago de los impuestos de importación, el día 30 de diciembre de 1982 se dicta la ley No.68, que modifica varios artículos de la ley No.3489 y entre ellos el propio artículo 53, unificando las tres circunstancias señaladas en una sola.

En efecto, el nuevo texto del artículo 53 de la Ley No.3489, modificado por la Ley No.68, de fecha 30 de diciembre de 1982, es como sigue:

"Artículo 53.- Los derechos e impuestos que deben ser pagados sobre las mercancías de importación, serán los que rijan el día en que fueren declaradas a consumo.

Párrafo: Las mercancías se considerarán declaradas a consumo el día de la presentación de los documentos a que se refiere el artículo 51".

De acuerdo con este nuevo texto legal, los derechos e impuestos aplicables a las mercancías importadas son aquellos que se encuentran vigentes al momento en que las mismas sean declaradas a consumo.

Para evitar cualquier tipo de mala interpretación o dudas acerca de cual es el momento en que una mercancía importada es "declarada a consumo", el propio artículo 53 de la ley No.3489, reformado por la ley No.68 de 1982, asumió la respuesta, a los fines de que la Ley quede bien clara, señalando, de manera expresa, que "las mercancías se considerarán declaradas a consumo el día de la presentación de los documentos a que se refiere el Artículo 51" de la ley No.3489.

Es decir que en la actualidad los derechos e impuestos que deben regir para las importaciones (la ley no discrimina entre los distintos tipos de importaciones), no son los vigentes al momento del pago ni los vigentes al momento del depósito de la fianza, sino los

que rijan al momento "de la presentación de los documentos a que se refiere el artículo 51" de la Ley No.3489.

Los documentos señalados en el artículo 51 de la Ley No.3489 son la factura consular, la factura comercial, el conocimiento de embarque y el manifiesto.

En consecuencia, de acuerdo con las disposiciones del artículo 53, reformado por la Ley No.68, los derechos e impuestos aplicables a las importaciones son los vigentes al momento en que el importador o consignatario presente a la Colecturía de Aduanas la factura consular, factura comercial, conocimiento de embarque y manifiesto.

Sin embargo, aún cuando el texto del artículo 53 de la ley No.3489 es claro, preciso y contundente, podría alguien tratar de hacer una distinción entre el caso de una importación pura y simple (definitiva) y una importación temporal que luego se convierte en definitiva por la no reexportación de las mercancías en el plazo previsto, queriendo, en consecuencia, distinguir donde la propia ley no ha distinguido. En este sentido, podría alegarse lo siguiente:

a) Cuando se trata de una importación pura y simple, los derechos e impuestos aplicables son los vigentes al momento en que se presenten en la Colecturía los documentos a que se refiere el artículo 51 de la ley No.3489;

b) Cuando se trate de una importación temporal (Ley No.69) que pase a ser importación definitiva, los derechos e impuestos aplicables a estas importaciones no serían los vigentes al momento de la presentación de los documentos a que se refiere el artículo 51, por lo cual el artículo 53 de la Ley No.3489 no sería aplicable, sino que en tales casos los derechos e impuestos aplicables serían los vigentes al momento en que se paguen los derechos e impuestos correspondientes a la importación definitiva de las mismas.

En apoyo de esta teoría se puede sustentar que el artículo 53 corresponde a la ley No.3489, mientras que el procedimiento de importación temporal se encuentra consagrado en la ley No.69, de fecha 16 de noviembre de 1979, como un régimen especial cuyas normas han sido establecidas en una ley distinta a la ley No.3489, por lo cual la legislación aplicable al caso no es el artículo 53 de la Ley No.3489, sino la Ley No.69 de 1979.

A nuestro entender la teoría anterior resulta insostenible. En efecto, debe señalarse que la Ley No.3489 data del año de 1953. Se trata de una ley vieja, arcaica, que adolece de la tecnología aduanera moderna y en la cual para su formación no se tomó en cuenta ciertos factores y mecanismos de desarrollo económico.

En legislación y técnicas aduaneras existe lo que se conoce como los Regímenes Aduaneros, los cuales son definidos por la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) como

"los tratamientos aplicables a las mercaderías sometidas al control de Aduana, de acuerdo con las leyes y reglamentos aduaneros, según la naturaleza y objetivos de la operación".

Los principales Regímenes Aduaneros son cuatro: Importación, Exportación, Tránsito y Admisión o Importación Temporal.

La Importación Temporal es el régimen mediante el cual se permite introducir mercancías extranjeras al territorio aduanero de un país, libre de impuestos, a condición de que salgan de nuevo dentro de un determinado plazo. O bien como expresa el artículo 2 de nuestra Ley No.69 de 1979, sobre Importación Temporal: "la entrada en territorio aduanero, con suspensión de derechos e impuestos de importación, de determinadas mercancías para ser reexportadas dentro de un plazo de doce (12) meses".

Esta importación temporal se sujeta a la prestación de una fianza que cubra los derechos e impuestos a pagar, en caso de que las mercancías se queden de manera definitiva en el país.

Estos cuatro regímenes mencionados se encuentran hoy incorporados a las más modernas legislaciones aduaneras del mundo, ya que los mismos significan eficaces instrumentos para el desarrollo económico de los pueblos y el comercio internacional.

Cuando en el año de 1953 se promulgó la Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas, no se dedicó en ésta una parte o capítulo que tratara de manera específica el régimen de importación temporal, tal y como se hizo para la importación, la exportación y el tránsito, utilizándose únicamente la importación temporal para los deportistas, periodistas y otros que tenían que prestar una fianza para la importación temporal de sus equipos.

Dada la necesidad que tenía el país de incrementar su desarrollo económico y de actualizar la legislación aduanera, en el año de 1979 se dicta la Ley No.69, que consagra de manera amplia el Régimen de Importación Temporal en la República Dominicana.

Sin embargo, si bien es cierto que la Ley No.69 es una ley especial y no simples artículos de la Ley No.3489, como debió ser, es claro que su objetivo no era funcionar de manera independiente a la Ley No.3489, sino consignar el régimen de importación temporal que debió haber sido establecido de manera más específica en la propia Ley No.3489, al dictarse ésta en el año de 1953. En este sentido, la Ley No.3489 es el complemento esencial de la Ley No.69, ya que es obvio y un aspecto tan claro que no amerita discusión, que la Ley No.69 no podría subsistir sin una base general que la sustente, que es la Ley No.3489.

En este sentido, hay que tener presente que la Ley No.69 contempla aspectos no consignados ampliamente por la Ley No.3489, pero que para las cuestiones no previstas expresamente por la Ley No.69, hay que recurrir a las disposiciones de la Ley No.3489, que es la que abarca la generalidad de los asuntos aduaneros. Es en este sentido que se afirma en derecho que una

ley especial (Ley No.69) se completa y suple de una ley general (Ley No.3489), para aquellos casos no previstos expresamente en la ley especial. Así por ejemplo, la Ley No.69 no dice que la importación debe hacerse por puertos habilitados, ni define lo que es la Aduana, ni otros conceptos, por lo cual se recurre a la Ley No.3489, para que la complemente.

En el supuesto caso de que la Ley No.69 de 1979 hubiese consagrado de manera expresa cuáles serían los derechos e impuestos aplicables a una importación temporal que se convierta en definitiva, es obvio que las disposiciones de la Ley No.69 tendrían que ser aplicadas. En caso contrario, habría que recurrir a la Ley No.3489.

Cabe entonces hacer la siguiente pregunta: ¿Establece la Ley No.69 de 1979 alguna disposición sobre cuáles serían los derechos e impuestos de importación aplicables a las mercancías importadas bajo el régimen de importación temporal que luego se declaren a consumo? Lo cierto es que de manera expresa la Ley No.69 no dice nada al respecto, aún cuando en su artículo 2 parece dictar pautas en este sentido. En efecto, en la parte capital de este artículo 2, al definir la Ley No.69 lo que debe entenderse por una importación de carácter temporal, expresa que es "la entrada en territorio aduanero, con suspensión de derechos e impuestos de importación..."

Es importante notar que la propia Ley No.69 utiliza el término "suspensión de derechos e impuestos", lo que significa que la Aduana, al recibir los documentos de una importación cualquiera, debe proceder al cálculo de los derechos e impuestos correspondientes y a su cobro. No obstante, cuando hay "suspensión" de derechos e impuestos lo que se hace es que se calculan los derechos e impuestos a pagar, conforme a la legislación vigente en ese momento, pero los mismos no se cobran en ese momento, sino después, esto es en el momento que diga la ley. Es por esta razón que en el caso específico de una importación temporal el cálculo de los impuestos a pagar no se deja para después, sino que los impuestos se calculan al momento en que debe depositarse la fianza y lo que se deja para después es su cobro. Por eso el término "suspensión".

Por otra parte, en el literal b) del Párrafo II, del artículo 2 de la Ley No.69 de 1979, se expresa que el interesado en acogerse a este régimen de importación temporal, tendrá que cumplir con el requisito, al momento de efectuar su importación temporal, de "presentar ante la Colecturía de Aduanas correspondiente, una fianza bancaria o de una compañía aseguradora que cubra el monto total de los derechos e impuestos aduaneros que podrían derivarse de su definitiva importación".

De acuerdo con esta disposición, cuando el importador trae al país las mercancías extranjeras acogiéndose al régimen de importación temporal, debe prestar una fianza que garantice los derechos de Aduanas en el supuesto caso de que estas mercancías permanezcan en el país y se conviertan en una importación definitiva.

Cuando el importador presenta al Colector de Aduanas la factura consular, factura comercial, conocimiento de embarque y manifiesto y se acoge al régimen de importación temporal de la Ley No.69, el Colector procede a calcular los derechos e impuestos correspondientes y le exige al importador temporal la prestación de una fianza por el "monto total" de esos impuestos, para que, en caso de que ese importador temporal no reexporte las mercancías dentro del plazo previsto, la Dirección General de Aduanas ejecute esa fianza y cobre los derechos e impuestos "derivados de su definitiva importación".

Es de esta manera que la prestación de la fianza garantiza los derechos e impuestos de importación que deben ser cobrados por la Dirección General de Aduanas.

De conformidad con el literal b), párrafo II, artículo 2 de la Ley No.69, el valor de la fianza cubre "el monto total de los derechos e impuestos aduaneros que podrían derivarse de su definitiva importación", lo cual implica que los derechos aplicables son aquellos vigentes al momento de la presentación de la fianza y no aquellos vigentes al momento en que la Aduana vaya a ejecutar la fianza o cobrar los impuestos derivados de la importación definitiva de las mercancías.

Si posteriormente la Dirección General de Aduanas entiende que al momento de prestarse la fianza se hizo un erróneo cálculo de los impuestos vigentes en ese momento, nada le impide hacer uso del artículo 118 de la Ley No.3489 y efectuar una reliquidación, pero siempre tomando como base los derechos e impuestos vigentes al momento en que la fianza fue prestada.

Sin embargo, en caso de que quiera entenderse que el artículo 2 de la Ley No.69 no es claro, lo cual no creemos, habría entonces necesariamente que recurrir al artículo 53 de la Ley No.3489.

Como fue dicho antes, el artículo 53 original consagraba que los derechos e impuestos que regirían las importaciones serían aquellos vigentes al momento en que las mercancías fuesen declaradas a consumo, asumiendo la propia ley que se considerará que las mercancías son declaradas a consumo en el momento en que "se deposite fianza" que garantice los derechos de Aduanas.

Es decir, que tanto la Ley No.69 como el artículo 53 original de la ley No.3489, entienden que los derechos e impuestos aplicables a las importaciones temporales que se convierten en definitivas, son los vigentes al momento de prestarse la fianza.

Con la promulgación de la Ley No.68 de 1982, es decir posterior a la Ley No.69 de 1979, se modificó el artículo 53 de la Ley No.3489, estableciéndose que "los derechos e impuestos que deben ser pagados sobre las mercancías de importación (sin hacer distinción entre

importación temporal o definitiva) serán los que rijan el día en que fueren declaradas a consumo", asumiendo el propio artículo 53, reformado, que "las mercancías se considerarán declaradas a consumo el día de la presentación de los documentos a que se refiere el artículo 51" de la Ley No.3489.

Es decir, que de acuerdo con el artículo 53, reformado, de la Ley No.3489, los derechos e impuestos aplicables a una importación temporal que se convierte en definitiva, son los que estaban vigentes al momento en que el importador presentó a la Colecturía de Aduanas los documentos a que se refiere el artículo 51 de la Ley No.3489, esto es los vigentes al momento en que se presentaron la factura comercial, factura consular, conocimiento de embarque y el manifiesto, ya que éste es el momento en que la propia ley señala, considera, reputa que las mercancías se declararon a consumo. Por lo tanto, cuando la propia ley es que considera o reputa que una situación es así, ningún particular puede decir lo contrario, ya que la voluntad de la ley es imperativa y superior a la voluntad de los particulares.

De todo lo anterior se desprende que no existe ninguna base legal para pretender aplicar a una importación temporal que pase a ser definitiva, los derechos e impuestos vigentes en el momento de la importación definitiva, sino los impuestos vigentes al momento de efectuarse la importación temporal.

En todo caso, lo que podría existir es una contradicción entre la Ley No.69 de 1979, que considera como los impuestos aplicables a las importaciones temporales que pasen a ser definitivas, aquellos vigentes al momento de la prestación de la fianza, y el artículo 53 de la Ley No.3489 que entiende aplicables los derechos e impuestos vigentes al momento de la presentación de los documentos a que se refiere el artículo 51 de la Ley No.3489.

A nuestro entender la norma legal que prima en caso de existir la contradicción señalada, sería la Ley No.69 de 1979, que es una ley especial y posterior, que se completa con la Ley No.3489, y por lo tanto los derechos e impuestos aplicables a una importación temporal que pase a ser definitiva, son los vigentes al momento en que se hizo la prestación de la fianza correspondiente.

Las Multas Ilegales en Aduanas

De acuerdo con el principio jurídico "nulla poena sine lege previa", ningún tipo de pena o sanción puede aplicarse si no ha sido previamente establecida por una ley.

Por su parte, solamente el Estado, a través de sus órganos competentes, puede aplicar sanciones penales. Las recaudaciones que se obtengan por la aplicación de sanciones

pecuniarias, tales como multas, incautaciones y otras, deben ingresar al erario público y no al bolsillo de los particulares o de las personas que aplican las sanciones.

No obstante lo anterior, desde hace ya unos años funcionarios de la Dirección General de Aduanas se han dado a la tarea de aplicar ilegalmente multas administrativas a los importadores de mercancías que supuestamente violan la ley.

Estas multas administrativas presentan los siguientes aspectos o características:

- 1.- Se aplican sin ningún tipo de base legal y sin ningún tipo de procedimiento judicial o administrativo;
- 2.- Se les cobra a los importadores sin expedirles a cambio ningún tipo de recibo;
- 3.- Oscilan en aproximadamente un 20% del valor de las mercancías supuestamente en infracción;
- 4.- El monto de estas multas (calculadas en varios millones de pesos al año) ingresan en los bolsillos de los funcionarios de aduanas y no en el erario público.

Para justificar el cobro ilegal de estas multas los funcionarios de la Dirección General de Aduanas se basan en lo siguiente:

- 1.- Los ingresos que reciben los funcionarios y empleados de aduanas por la aplicación de estas multas constituyen un incentivo "extra" para los funcionarios y empleados que "detectan" infracciones;
- 2.- La aplicación de estas multas encuentra una justificación legal en la Ley No.218, de fecha 25 de abril de 1964.

Sin embargo, lo cierto es que los motivos que exponen los funcionarios y empleados de aduanas para tratar de justificar el cobro de estas multas ilegales no pasan de ser argumentos falsos que tratan de justificar lo injustificable, por las siguientes razones:

1.- Lo ilegal no puede constituir un incentivo ni servir de pretexto para presionar a los importadores a que paguen multas improcedentes, pues tal proceder se encuentra penalmente castigado por el delito de concusión, previsto en el artículo 174 del Código Penal;

2.- La Ley No.218 del 25 de abril de 1964, que se refiere al fenómeno jurídico tributario de la denuncia, establece lo siguiente: "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

pública subasta de las mercancías introducidas clandestinamente, o del precio que se fije si se trata de mercancías fuera del comercio."

Por lo tanto, de la simple lectura de la Ley No.218 de 1964, se desprenden las siguientes consecuencias:

1.- La Ley No.218 sólo se aplica a los casos de denuncias del delito de contrabando y no a todos los casos en que pueda haber infracción;

2.- La Ley No.218 sólo puede beneficiar a las personas o entidades ajenas a la Dirección General de Aduanas. No se aplica a los funcionarios o empleados de aduanas, los cuales tienen el deber de cumplir con sus funciones, entre las cuales está detectar el contrabando.

3.- La recompensa establecida por la Ley No.218 corresponde al "25% del valor del producido de la venta en pública subasta de las mercancías introducidas clandestinamente", lo cual implica lo siguiente:

a) El infractor debe ser juzgado y condenado por los tribunales judiciales;

b) Las mercancías en infracción deben ser incautadas y vendidas en pública subasta;

c) Del producto de la venta en pública subasta de las mercancías incautadas, se le entrega al denunciante el 25% y el resto va al erario público.

Sin embargo, nada de lo anterior se hace. Los funcionarios y empleados de la Dirección General de Aduanas, sin someter el caso a los tribunales, sin procedimientos, sin condena del inculpado y sin venta en pública subasta de las mercancías en infracción, simplemente le cobran a los importadores una multa que va a parar a sus bolsillos.

Periódico Ultima Hora, 15 de mayo de 1992, pág.8

Aduanas, Corrupción y Multas Ilegales

Aunque en ocasiones me parece estar clamando en el desierto y me es difícil aceptar el hecho de que la corrupción ha calado de manera tan profunda en nuestro país que ya se está "legalizando", no detendré mis manos ni cerraré mis labios para permitir que los buitres sigan devorando los principios morales y legales de nuestra sociedad.

En violación a todos los cánones morales y jurídicos, desde hace ya unos años funcionarios de la Dirección General de Aduanas vienen aplicando multas ilegales a los importadores, cuyos montos no van a ingresar las arcas del tesoro público, sino los bolsillos ambiciosos e insaciables de ciertos funcionarios que, repartiéndose el botín, han tratado de justificar lo injustificable: la corrupción.

Bajo el vil argumento de pretender incentivar los sueldos de los funcionarios de Aduanas (de algunos de ellos y de manera millonaria) y desnaturalizando para fines personales la Ley No.218, de fecha 25 de abril de 1964, que establece el régimen de la denuncia, los funcionarios de Aduanas están aplicando administrativamente (sin juicio ni procedimiento) a los importadores que supuestamente subvalúen o violen las leyes aduaneras, una "multa" no establecida en ninguna ley, ascendente a un 20% del valor de las mercancías en supuesta infracción, con el increíble agravante de que el monto de dicha multa ilegal es para ser repartida amigablemente entre algunos funcionarios de Aduanas.

La Ley No.218 del 25 de abril de 1964, que se refiere al fenómeno jurídico tributario de la denuncia, establece lo siguiente: "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 pública subasta de las mercancías introducidas clandestinamente, o del precio que se fije si se trata de mercancías fuera del comercio". De la simple lectura de la Ley No.218 de 1964, se desprenden las siguientes consecuencias:

1.- Esta Ley sólo se aplica a los casos de denuncias sobre delito de contrabando y no a subvaluación u otros casos;

2.- La Ley No.218 sólo puede beneficiar a las personas o entidades ajenas a la Dirección General de Aduanas. No se aplica a los funcionarios o empleados de aduanas, los cuales tienen el deber de cumplir con sus funciones, entre las cuales está detectar el contrabando.

3.- La recompensa establecida por la Ley No.218 corresponde al "25% del valor del producido de la venta en pública subasta de las mercancías introducidas clandestinamente", lo cual implica lo siguiente: a) El infractor debe ser juzgado y condenado por los tribunales judiciales; b) Las mercancías en infracción deben ser incautadas y vendidas en pública subasta; c) Del producto de la venta en pública subasta de las mercancías incautadas, se le entrega al denunciante el 25% y el resto va al erario público.

No obstante, los funcionarios de la Dirección General de Aduanas, sin someter el caso a los tribunales, sin procedimientos, sin condena del inculpado y sin venta en pública subasta de las mercancías en infracción, simplemente le cobran a los importadores una multa que va a parar a sus bolsillos.

Ya anteriormente habíamos señalado que la denuncia de infracciones por terceros (que es el contenido de la Ley No.218) tenía que reunir un requisito esencial: que no se trate de una denuncia hecha por un funcionario o empleado cuya actividad consista en fiscalizar o detectar infracciones cometidas, ya que éste es su deber o labor (*). También habíamos denunciado esta actividad ilegal y perniciosa de los funcionarios aduaneros (***) y habíamos advertido sobre el delito de concusión practicado libremente por los funcionarios públicos (***) y castigado por el artículo 174 del Código Penal.

Este cobro ilegal de multas violenta algunos principios constitucionales, entre ellos:

1) De acuerdo con el principio jurídico "nulla poena sine lege previa", ningún tipo de pena o sanción puede aplicarse si no ha sido previamente establecida por una ley (Principio de Legalidad).

2) Las atribuciones de los órganos de la Administración Tributaria y de sus funcionarios son aquellas exclusivamente señaladas por la ley y la Constitución (Art.4 de la Const., que establece el Principio de Legalidad Administrativa).

Pero, como dijimos, parecía que estábamos clamando en el desierto y el interés mercurial de los funcionarios de Aduanas fue más fuerte y contundente que la moral y la legalidad. Los funcionarios de Aduanas, a veces creyéndose protegidos por un aura de dioses omnipotentes, decidieron continuar con la ilegalidad, cobrando multas arbitrarias en provecho exclusivo de sus bolsillos. Naturalmente, y en base a su aparente calidad de dioses omnipotentes, sin declarar esas "multas" recibidas como ingresos extras, a los fines de presentar sus respectivas declaraciones del impuesto sobre la renta.

Con el transcurrir del tiempo y quizás viendo que por sus actividades ilegales sus días de "felicidad" pudieran terminar en cualquier momento detrás de unas hermosas y cálidas rejas de acero inoxidable, algunos funcionarios de Aduanas estarían sintiendo su futuro comprometido con la justicia, hasta el punto de pretender legalizar lo absurdo.

Como una de esas cosas que sólo ocurren en los países más "especiales" del mundo, en los últimos días ha surgido un grave e interesante impase legal (una especie de Gacetazo Aduanal) entre los empresarios, los legisladores, el Poder Ejecutivo y la Dirección General de Aduanas, en torno a si se ha introducido de "contrabando" en la Gaceta Oficial que establece el Código Arancelario (para este contrabando no hay multas del 20%) una Consideración General (ni siquiera un artículo) que pretende "legalizar" las multas administrativas que cobran los funcionarios aduaneros, en beneficio exclusivo de sus pobres y menesterosos bolsillos.

Es cierto que los funcionarios de Aduanas tienen un interés personal en "legalizar" la grave situación que han creado. Sin embargo, al haber cobrado multas ilegales, los funcionarios de Aduanas ya cometieron un delito, y aunque el ministerio público se haya tornado complaciente ante estas barbaridades jurídicas, ese delito no ha prescrito y debe ser castigado. Por lo tanto, "legalizar" el cobro de multas ilegales no otorga una amnistía a los usurpadores.

Por otra parte, no creemos que nuestros legisladores hayan sido tan poco capaces y antijurídicos como para haber aprobado una legislación que permita las multas arbitrarias en favor de los funcionarios aduaneros. En efecto, aún cuando una futura ley (no el contrabando legal que se quiere introducir en la Gaceta Oficial) establezca multas por infracciones en beneficio de funcionarios aduaneros, como las que se pretenden introducir en el actual Código Arancelario, las mismas serían nulas de pleno derecho, por violentar, entre otras, las siguientes disposiciones constitucionales:

1) Nadie está obligado a contribuir sino para las cargas públicas, no en beneficio de particulares (Art.9, literal e) de la Constitución). Ver también sentencia de la S.C.J., 1 de septiembre de 1989, B.J. 946-947, pág.1181).

2) La ley no puede ordenar más de lo que es justo y útil para la comunidad, no pudiendo ordenar para beneficio exclusivo de particulares (Art.8, numeral 5 de la Const.).

3) Será sancionado con las penas que la ley determine todo aquel que para su provecho personal sustraiga fondos públicos o prevaleciéndose de sus posiciones dentro de los organismos del Estado, sus dependencias o instituciones autónomas obtengan provechos económicos (Art.102 de la Const.)

4) Solamente el Estado, a través de sus órganos competentes (tribunales), puede aplicar sanciones penales. El contrabando y la defraudación tributaria son infracciones penales de origen tributario, es decir delitos tributarios. La Dirección General de Aduanas ni sus funcionarios pueden constituirse en jueces penales. Además, sería un absurdo jurídico otorgarle a los funcionarios de Aduanas tres calidades incompatibles: parte, juez y beneficiario de la sanción. En consecuencia, toda autoridad usurpada es ineficaz y sus actos son nulos (Art.99 de la Const.)

5) Las recaudaciones que se obtengan por la aplicación de sanciones pecuniarias, tales como multas, incautaciones y otras, deben ingresar al erario público y no al bolsillo de los particulares o de las personas que aplican las sanciones (Arts.113, 114 y 115 de la Const.).

6) Son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a la Constitución (Art.46).

7) Se viola el Principio de Igualdad, pues se crea una discriminación frente a otros empleados públicos (Principio de Igualdad, Arts.8, numeral 5, y 100 de la Const.).

Además, la creación de multas en beneficio de los "jueces" (funcionarios de Aduanas) que las aplican constituye uno de los más notables incentivos a la corrupción y al contrabando, por las siguientes razones:

1) El importador contrabandista ve su riesgo disminuido. Si no me agarran, todo feliz; si me agarran, no voy preso y arreglo mi problema en Aduanas con el pago de una multa que se compensa fácilmente con otros contrabandos.

2) Para el funcionario de Aduanas le es más "rentable" arreglarse con el importador contrabandista, que someterlo a los tribunales por la comisión del delito de contrabando.

Lo cierto es que constituye una mentira mayor pretender que con las multas ilegales el contrabando ha disminuido. Eso es falso. Por el contrario, el contrabando "legalizado" ha aumentado, los millonarios de Aduanas han aumentado, la corrupción en Aduanas ha aumentado y también ha aumentado la presión ilegal a los importadores para que paguen a los funcionarios de Aduanas millones de pesos por multas ilegales. Lo único que ha disminuido (ni un solo caso en seis años) es el sometimiento a los tribunales de los contrabandistas, que ahora se arreglan amigablemente con los funcionarios de Aduanas.

Citas:

(*) Derecho Tributario Administrativo, Editora Corripio, Santo Domingo, 1989.

(**) Periódico Ultima Hora, 15 de mayo de 1992, pág.8.

(***) Periódico Ultima Hora, 9 de abril de 1992, pág.9.

Periódico Listín Diario, 5 de diciembre de 1993, pág.12

Reforma a la Ley de Aduanas

En materia de Aduanas podría hablarse de dos aspectos de suma importancia: a) El Arancel de Aduanas, que establece los impuestos que deben ser pagados por concepto de la importación o exportación de mercancías; y, b) La Ley de Aduanas, que debe regular las relaciones jurídicas que se desprenden del paso de las mercancías por las aduanas.

Dentro del programa de reforma tributaria que se está llevando a cabo en la República Dominicana se han hecho importantes transformaciones en lo que respecta a la materia arancelaria. Es así como se ha elaborado y puesto en ejecución un nuevo Arancel de Aduanas, derogándose una gran cantidad de impuestos accesorios cuya única finalidad era recaudar y complicar las labores de la Administración Tributaria. No obstante, es preciso resaltar la ilegalidad de este nuevo arancel, puesto en ejecución mediante decreto y no a través de una ley, como señala la Constitución de la República en su artículo 37, numeral 1, que consagra el Principio de Legalidad Tributaria (*).

Pero en adición a esta reforma en el sistema arancelario también resulta de extrema importancia la implementación de una nueva ley de aduanas.

La actual Ley No.3489 para el Régimen de las Aduanas data del año de 1953. Esta ley contiene normas y procedimientos obsoletos, anacrónicos, aún cuando a través de los años se le han introducido modificaciones; y carece, igualmente, de aspectos de suma importancia que tienen estrecha relación con el desarrollo económico del país. Es así, como por ejemplo, que el régimen de importación temporal de mercancías no aparece en la ley de aduanas, sino que ha tenido que ser establecido mediante una ley especial (Ley No.69, de Importación Temporal).

El Proyecto de Código Tributario que cursa actualmente en las Cámaras Legislativas excluye del ámbito de su aplicación a la materia aduanera, pues éste únicamente se aplicaría a los "tributos internos nacionales". (**)

Por lo tanto, con la puesta en práctica de un nuevo Arancel de Aduanas, con una Ley General de Aduanas anacrónica y con un Proyecto de Código Tributario que no toca la materia aduanera, resulta de gran importancia modificar y actualizar nuestra ley de aduanas, como forma de completar la reforma tributaria aduanera.

Una nueva ley de aduanas debe ser más práctica, señalando con exactitud y precisión aspectos esenciales de la tributación aduanera, tales como: los distintos regímenes aduaneros, las operaciones de aduanas, el hecho generador de la obligación y sus elementos temporal, espacial y cuantitativo, el aforo, las facultades y deberes de los funcionarios y empleados de las aduanas y de los contribuyentes, los distintos procedimientos, las infracciones aduaneras y sus sanciones, los recursos y otros tantos aspectos de gran importancia para la estructuración de una ley de esta magnitud.

Nuestro país está cada día experimentando una mayor apertura al comercio mundial y no puede, por tanto, permitirse el lujo de continuar aplicando leyes anacrónicas y que no responden a nuestra realidad económica.

Abogamos, pues, para que dentro del programa de reforma tributaria que se está llevando a cabo, se elabore lo antes posible una nueva ley de aduanas que sirva como instrumento de desarrollo económico y como fortalecimiento de nuestras instituciones tributarias.

(*) Con posterioridad a este Decreto, en el año de 1993 se promulgó la Ley No.14-93, sobre Arancel de Aduanas, legalizándose así una situación antijurídica.

(**) El Proyecto de Código Tributario fue convertido en la Ley No.11-92 del año de 1992. Tal y como fue configurado excluye de su aplicación los tributos de aduanas.

Nota al Margen: En estos momentos existe un Anteproyecto de Ley General de Aduanas preparado por técnicos del Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) y de la Dirección General de Aduanas. Este anteproyecto de ley, en la forma en que ha sido concebido, tiene innumerables defectos técnicos, jurídicos y administrativos, por lo cual ha tenido que ser sometido a revisión y corrección.

Periódico Ultima Hora
9 de mayo de 1992, pág.9

La Valoración de las Mercancías en Aduanas

El tema de la valoración aduanera de las mercancías implica responder a la siguiente interrogante: ¿Tiene la Dirección General de Aduanas capacidad legal para valorar las mercancías importadas?

Para responder a esta pregunta resulta de importancia analizar el tema desde dos aspectos distintos:

I.- La Base Imponible del Impuesto.

Todo impuesto, para poder existir como tal, está constituido por cinco elementos esenciales: la materia imponible, la base imponible, la tasa o alícuota, los sujetos (activo y pasivo) y el hecho generador de la obligación tributaria.

De estos cinco elementos esenciales nos interesa por el momento la Base Imponible o elemento cuantitativo, que puede ser definida como la base de cálculo del tributo, es decir la

suma o medida sobre la cual se aplicará la tasa o alícuota establecida por la ley y que dará como resultado el impuesto a pagar.

Pongamos un ejemplo: La ley establece que a la importación de X producto se le aplicará un impuesto o arancel de un 25%. En este caso, el 25% es la tasa o alícuota, la cual deberá aplicarse sobre el valor de la mercancía importada, que podría ser RD\$100.00. El valor de la mercancía importada, es decir la cantidad de RD\$100.00, es la Base Imponible. En este supuesto la liquidación del impuesto a pagar es algo sencillo: el 25% de RD\$100.00 dará como resultado un impuesto a pagar de RD\$25.00. Por lo tanto, debe afirmarse que en la medida en que la Base Imponible sea mayor o menor, así también será el impuesto a pagar.

De los cinco elementos esenciales de todo impuesto, sólo dos de ellos, la tasa y la base imponible, tienen relación directa con el monto de impuesto a pagar.

En virtud del Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley, la Potestad Tributaria del Estado, es decir la facultad para crear tributos y conceder exenciones, sólo puede ser ejercida por el Congreso Nacional y nunca por un órgano de la Administración Pública.

En efecto, de conformidad con el artículo 37, numeral 1 de la Constitución de la República, es atribución exclusiva del Congreso Nacional "establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de recaudación e inversión".

Asimismo, esta facultad constitucional otorgada al Congreso Nacional es exclusiva y no puede ser delegada en ningún otro órgano o poder del Estado, pues el artículo 4 de la misma Constitución señala expresamente la indelegabilidad de las atribuciones, al consagrar que "el gobierno de la Nación es esencialmente civil, republicano, democrático y representativo. Se divide en Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial. Estos tres poderes son independientes en el ejercicio de sus respectivas funciones. Sus encargados son responsables y no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes".

En consecuencia, establecer la base imponible del impuesto es siempre una potestad única e indelegable del Congreso Nacional.

II.- ¿Es la Valoración Aduanera una Forma de Establecer la Base Imponible del Impuesto?

Como es sabido, en el caso de aquellos tributos cuya tasa o alícuota consiste en un porcentaje que debe ser aplicado sobre un determinado monto, como sería por ejemplo el caso de los impuestos ad-valorem de Aduana en los cuales la tasa o arancel se aplica sobre el valor de las mercancías importadas, la Base Imponible o monto sobre el cual deberá aplicarse dicha

tasa o alícuota juega un papel esencial en la determinación y liquidación del impuesto a pagar.

En efecto, la cantidad de impuesto a pagar por un importador o consignatario de mercancías dependerá de dos factores: a) La Tasa o Alícuota, es decir el porcentaje indicado en la Ley o Arancel de Aduanas; y, b) La Base Imponible, es decir el valor que tiene la mercancía que se pretende importar.

Cuando se aplica la Tasa o Alícuota, o sea el porcentaje indicado en la Ley, sobre la Base Imponible, es decir el valor de la mercancía importada, se obtiene como resultado el impuesto a pagar por la importación de dicha mercancía.

En virtud del Principio de Legalidad Tributaria (Artículo 37, numeral 1 de la Constitución), la Ley, al establecer el impuesto a las mercancías importadas, debe establecer tanto la Tasa o Alícuota como la Base Imponible, lo cual hace de la siguiente manera:

a) Tasa o Alícuota: La misma Ley establece que se pagará un 10% ó 15% ó 20% ó 30%, etc., según el caso. Así, a cada producto la ley le asigna un porcentaje a pagar; y,

b) La Base Imponible: En vista de que se trata de un factor variable, pues los valores de cada producto varían dependiendo de múltiples aspectos: calidad, mercado, fecha de adquisición, etc., no es factible que la ley fije textualmente el valor de cada producto. No obstante, con el solo hecho de que la Ley indique que el impuesto se aplicará sobre el valor de la mercancía importada, ya la propia Ley está señalando cuál es la Base Imponible del impuesto: el valor de la mercancía.

El aspecto esencial consistiría, entonces, en determinar el valor de cada mercancía importada, para lo cual deberá responderse a las siguientes interrogantes:

1) ¿Quién Valora la Mercancía Importada?

De acuerdo con la Ley No.3489 del año de 1953, sobre el Régimen de las Aduanas, el Importador o Consignatario deberá presentarle a la Aduana una declaración o manifiesto donde se indique, entre otras cosas, "las marcas, número, clase y peso bruto de los bultos, junto con el valor verdadero de la mercancía conforme a la cotización del mercado en el momento de la presentación de la factura" (literal b) del artículo 16 de la Ley No.3489), lo cual da a entender que la valoración de las mercancías es hecha por el propio importador o consignatario.

Sin embargo, sería ilógico pretender que la Administración Aduanera deba simplemente aceptar como válido y definitivo que la declaración presentada por el importador o consignatario es correcta, pues tal pretensión implicaría despojar al Fisco de la facultad

esencial de fiscalización. En tal sentido, la legislación le reconoce a la Aduana una potestad discrecional para impugnar las declaraciones presentadas por los importadores o consignatarios cuando estime que tales declaraciones no se ajustan a la verdad.

Es así como a través del aforo o reconocimiento de las mercancías importadas la Aduana va a realizar todo un proceso de verificación, cuantificación y valoración de las mercancías importadas.

De esta manera encontramos que el artículo 69 de la Ley General de Aduanas No.3489, modificado por la Ley No.68 del 30 de diciembre de 1982, señala que el reconocimiento o acto único de aforo comprenderá la valoración de las mercancías. Por su parte, el artículo 4 de la Ley No.14-93 sobre Arancel de Aduanas, señala expresamente que "la valoración de las mercancías objeto el comercio exterior seguirá siendo facultad de la Dirección General de Aduanas".

Ahora bien, a nuestro entender la valoración de las mercancías no es una facultad asignada al importador o consignatario ni a la Dirección General de Aduanas, pues tal asignación implicaría una delegación de la facultad legislativa de fijar la Base Imponible del impuesto, que según se explicó es una potestad exclusiva e indelegable del Congreso Nacional.

La correcta valoración de la mercancía importada es hecha por la misma ley al indicar ésta los mecanismos y procedimientos que deben ser seguidos para la valoración de cada producto. En efecto, el importador o consignatario, al presentar en su declaración o manifiesto el valor de la mercancía, no puede valorar éstas de manera antojadiza, sino siguiendo el mecanismo legal establecido. Si la Aduana no está de acuerdo con esa valoración, entonces la impugna corrigiendo el manifiesto y devolviéndosela al importador con el valor que ella entienda correcto. Si el importador no está de acuerdo con la Aduana, entonces reclama y posteriormente podrá utilizar los recursos de reconsideración y jerárquico (Arts. 116 y siguientes de la Ley No.3489).

Es importante indicar que la reclamación o recurso en contra de una valoración que se considere incorrecta, no podrá tener como fundamento el hecho de que Aduana se excedió en su supuesta "facultad de valoración", sino en el hecho de que Aduana no actuó correctamente al aplicar los mecanismos de valoración indicados en la ley. Por lo tanto, debe quedar claro que Aduana carece de la facultad de valoración, teniendo únicamente la facultad de aplicar los mecanismos de valoración aduanera consignados en la propia ley.

De lo contrario, es decir si se acepta la hipótesis de que Aduana tiene en sus manos la facultad para valorar las mercancías, entonces habría que aceptar que en tal caso sí existiría una delegación del Poder Legislativo a la Aduana para que ésta última fije la Base Imponible de los impuestos de importación, lo cual sería contrario a los artículos 4 y 37 de la Constitución, según se explicó.

2) ¿Qué Procedimiento debe Seguirse para Valorar la Mercancía Importada?

De acuerdo con el literal b) del artículo 16 de la Ley No.3489, el importador o consignatario deberá expresar en su declaración o manifiesto el valor verdadero de la mercancía, "conforme a la cotización del mercado en el momento de la presentación de la factura".

Por lo tanto, la valoración de la mercancía debe hacerse, no de manera arbitraria o antojadiza, sino de acuerdo a su valor verdadero de mercado.

Como se dijo anteriormente, la Aduana goza de un poder de aforo o reconocimiento de las mercancías, dentro del cual se encuentra el proceso de valoración de las mismas. Esta facultad tiene como finalidad confirmar si es o no correcta la declaración o manifiesto presentada por el importador o consignatario.

Para que la Aduana pueda realizar el aforo, la ley le asigna la facultad de valorar las mercancías. Pero esta facultad de valoración no consiste en un poder arbitrario y antojadizo para valorar las mercancías, sino que en realidad consiste en la facultad otorgada a la Aduana por la Ley "para investigar y determinar la veracidad de los valores declarados" en su manifiesto por el importador o consignatario, según se desprende del literal b) del artículo 194 de la Ley No.3489, modificado por la Ley No.56 de noviembre de 1966.

En consecuencia, no puede válidamente afirmarse que la Aduana tiene una potestad legal para valorar las mercancías, sino que lo correcto sería afirmar que a la Aduana la Ley le ha otorgado la potestad de investigar y determinar si son ciertos o no los valores que ha declarado el importador y que en el supuesto de que la Aduana determine que existen diferencias entre el valor declarado por el importador y el valor determinado por la Aduana, entonces la Aduana tiene una facultad para ajustar a la verdad los valores que fueron declarados. En contra de los ajustes practicados por la Aduana el importador podrá ejercer los recursos legales permitidos, vale decir reconsideración, jerárquico y contencioso administrativo.

Para realizar el proceso de valoración de las mercancías y ajuste o no de los valores declarados por el importador, la Aduana no puede inventarse un procedimiento de valoración, sino que legalmente se encuentra obligada a seguir todos los lineamientos, pautas y parámetros establecidos por la Ley. En otras palabras, los mecanismos de valoración no constituyen una potestad discrecional de la Aduana, sino una potestad totalmente reglada por la Ley. En el supuesto caso de que la Aduana decida autoatribuirse la facultad de crear mecanismos de valoración distintos a los indicados por la ley, estaría inmediatamente actuando de manera irregular, por lo cual sus actos de valoración serían nulos de pleno derecho o nulidad absoluta y sus funcionarios sujetos a penalidades por exceso de poder, abuso de autoridad y concusión.

Refiriéndose al mecanismo legal para la valoración aduanera de las mercancías, el literal b) del artículo 194 de la Ley No.3489, modificado por la Ley No.56 de 1966, señala lo siguiente:

"Las autoridades aduaneras estarán facultadas para investigar y determinar la veracidad de los valores declarados, ya sea por conducto de los Cónsules Nacionales en el país de procedencia de las mercancías, por los registros y listas de precio que reposen en poder de la Colecturía de Aduana, por confrontación de los valores de mercancías similares, o por la estimación del valor de la mercancía que realicen las autoridades aduaneras.

Los valores así determinados por la Colecturía de Aduana serán los que regirán para la aplicación y cobros de los derechos e impuestos ad-valorem.

Párrafo I: Los representantes, distribuidores, vendedores o agentes de casas extranjeras radicadas en el país, estarán obligados a suministrar a las autoridades aduaneras las listas de precios de los artículos que representen, las cuales deberán estar certificadas por la Cámara de Comercio del lugar de procedencia, y legalizadas por el Cónsul Dominicano de la jurisdicción respectiva. Estas listas deberán contener todas las especificaciones de los artículos que en ellas figuren, tales como: marcas, nombre comercial, modelos, dimensiones, referencias y otros datos necesarios para su correcta identificación".

Para el GATT, por su parte, la valoración de la mercancía la hace el importador o consignatario, teniendo la Aduana la potestad de impugnar dicha valoración mediante una segunda valoración que ella realiza a través del aforo.

De conformidad con el artículo 1 del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, el valor de la mercancía será el valor de la transacción. En efecto, señala esta disposición lo siguiente:

"El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurran las siguientes circunstancias..."

Más adelante este Acuerdo consagra disposiciones para aquellos casos en que el valor de las mercancías no pueda determinarse a través de la transacción.

Asimismo, el artículo 8 de dicho Acuerdo establece que para determinar el valor en Aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, otros factores que puedan ser reales, tales como: comisiones y gastos de corretaje; costo de los envases o embalajes; gastos de embalaje;

materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas; herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas; los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas; trabajos artísticos, diseños y planos realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas.

Es importante indicar que el artículo 17 de este Acuerdo ratifica la facultad de la Aduana para confirmar o ajustar los valores declarados, lo cual es distinto a la inexistente "facultad para valorar". En efecto, este artículo consagra que "ninguna de las disposiciones del presente Acuerdo podrá interpretarse en un sentido que restrinja o ponga en duda el derecho de las Administraciones de Aduanas de comprobar la veracidad o la exactitud de toda información, documento o declaración presentados a efectos de valoración en aduana".

Por su parte, en la decisión relativa a los casos en que las administraciones de Aduanas tengan motivos para dudar de la veracidad o exactitud del valor declarado por el importador o consignatario, los ministros representantes de los países miembros del GATT invitaron al Comité de Valoración en Aduana establecido en el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del GATT de 1994, a adoptar la siguiente decisión:

Cuando le haya sido presentada una declaración y la administración de aduanas tenga motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, la administración de aduanas podrá pedir al importador que proporcione una explicación complementaria, así como documentos u otras pruebas, de que el valor declarado representa la cantidad total efectivamente pagada o por pagar por las mercancías importadas, ajustada de conformidad con las disposiciones del artículo 8. Si, una vez recibida la información complementaria, o a falta de respuesta, la administración de aduanas tiene aún dudas razonables acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir teniendo en cuenta las disposiciones del artículo 11, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se puede determinar con arreglo a las disposiciones del artículo 1. Antes de adoptar una decisión definitiva, la administración de aduanas comunicará al importador, por escrito, si le fuera solicitado, sus motivos para dudar de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados y le dará una oportunidad razonable para responder. Una vez adoptada la decisión definitiva, la administración de aduanas la comunicará por escrito al importador, indicando los motivos que la inspiran".

3) ¿Qué es el Comité Técnico de Valores?:

La Ley de Aduanas No.3489 no hace ningún tipo de referencia al Comité Técnico de Valores. La Ley No.14-93, sobre Arancel de Aduanas, no crea este Comité, pero da a entender su existencia y lo aprueba cuando en el Párrafo del artículo 17 consagra que "se

incorpora un representante del sector agropecuario a la Comisión de Valores que opera en la Dirección General de Aduanas, el cual será designado por el Poder Ejecutivo".

El GATT, por su parte, en muchas oportunidades se refiere al Comité Técnico de Valores del GATT.

En la Dirección General de Aduanas de la República Dominicana existe y funciona un organismo denominado Comité Técnico de Valores, formado por técnicos de los sectores públicos y privados, cuya función esencial consiste en valorar las mercancías extranjeras y tratar de armonizar los distintos intereses empresariales y del Fisco.

No obstante la existencia del Comité Técnico de Valores, entendemos que la "facultad" de valoración ha sido concedida por la ley a la Aduana, no a un Comité en especial. En consecuencia, la valoración de las mercancías debe ser hecha por la propia Aduana, sirviendo el Comité Técnico de Valores como un simple órgano asesor de la Aduana.

4) ¿Qué Papel Juega la Dirección General de Aduanas Ante la Lucha Empresarial?:

Con la apertura de nuestras fronteras aduaneras al libre comercio, es decir a la libertad natural que debe existir en el tráfico internacional de mercancías y servicios, se provocó una reforma arancelaria que trajo como consecuencia una disminución sustancial de los impuestos a la importación de mercancías, lo cual a su vez ocasionó una gran afluencia a la República Dominicana de mercancías extranjeras, a precios más bajo y muchas veces de mejor calidad que los productos similares que eran manufacturados en el país.

Como es lógico, esta reforma arancelaria ocasionó una lucha de intereses entre los empresarios importadores, que deseaban aranceles bajos, y los empresarios industriales nacionales que deseaban impuestos arancelarios altos alegando protección a la industria nacional.

En virtud de que el Arancel de Aduana es una ley y ésta estableció de manera expresa y sin lugar a dudas la tasa o alícuota de los impuestos de importación, sólo mediante una modificación de la ley ambos sectores empresariales podían hacer variar los aranceles.

Sin embargo, en virtud de que en los impuestos ad-valorem a la importación la Base Imponible de éstos está constituida por el valor de las mercancías, y en razón de que la Ley de manera específica no puede fijar el valor de cada mercancía, la búsqueda del valor verdadero de cada producto ha traspasado las fronteras meramente aduaneras, para pasar a formar parte de la lucha de intereses encontrados entre importadores e industriales.

Es así como ambos bandos empresariales establecieron trincheras en la Aduana, principalmente a través del Comité Técnico de Valores. Mientras los importadores sostienen que la Aduana está malutilizando su potestad de valoración aduanera con fines de favorecer a los industriales nacionales mediante la sobrevaloración de los productos terminados, los industriales alegan que los importadores subvalúan las mercancías importadas para pagar menos impuestos.

Sin embargo, al menos en términos legales, la solución al problema de la valoración aduanera es sencilla: aplicar correctamente la ley y los mecanismos de valoración aduanera que ella misma establece, independientemente de que favorezca o perjudique a uno cualquiera de los sectores empresariales enfrentados.

Debe quedar claro que el papel de la Dirección General de Aduanas no es el de trazar la política tributaria que debe regir en el país, sino únicamente el de recaudar los impuestos en la forma, plazos y circunstancias que la ley le indica de manera imperativa.

El Proceso de Reliquidación de Mercancías en Aduanas

Como es sabido las mercancías importadas que sean introducidas al país están sujetas al pago del impuesto de importación, consignado en el Arancel de Aduanas. Además, en muchos casos dichas mercancías están sujetas al pago del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) y en determinados casos al Impuesto Selectivo al Consumo.

Para calcular el monto del impuesto que en cada caso particular debe pagarse, el importador deberá presentarle a la Dirección General de Aduanas un formulario, mejor conocido como manifiesto de importación, por medio del cual el importador o consignatario le informa a dicho organismo un detalle de las mercancías que son importadas (tipo, cantidad, peso, valor, etc.) y el destino que se le dará a las mismas (declaración a consumo, régimen de zonas francas, importación temporal, etc).

Una vez presentado el manifiesto de importación la Dirección General de Aduanas, conjuntamente con el importador o consignatario, procede a la verificación completa de las mercancías y a practicar el aforo, lo cual dará como resultado todo un proceso destinado a determinar el monto de los impuestos que deben ser pagados en ocasión de esa importación.

En materia de aduanas el concepto de determinación es comúnmente reemplazado por el de liquidación.

En virtud del Principio de Legalidad Administrativa se entiende que jurídicamente la Administración Tributaria, en este caso particular la Dirección General de Aduanas, sólo puede hacer aquello que de manera expresa y específica la ley le permita hacer, quedándole prohibido hacer todo aquello que la ley no le ha dicho que haga. Es lo que se conoce como la atribución legal de potestades.

Es por lo anterior que los tratadistas se cuestionan acerca de si es legalmente posible que el Fisco pueda modificar o cambiar por otra la determinación o liquidación que ella misma ha efectuado, como sería el caso de la liquidación que realiza la Dirección General de Aduanas.

Lo cierto es que en razón del Principio de Legalidad Administrativa se entiende que el Fisco únicamente puede modificar su propia determinación o liquidación cuando de manera expresa así lo autoriza la ley, que es precisamente el caso de las liquidaciones de aduanas, pues el artículo 118 de la Ley General de Aduanas le permite a la Dirección General de Aduanas proceder, dentro de un plazo no mayor de dos años, a una reliquidación de las mercancías, con su consecuente efecto en el monto de los impuestos a pagar: si en la reliquidación resulta que el monto del impuesto a pagar es superior al pagado en la liquidación, el importador deberá pagar la diferencia; si resulta lo contrario, al importador deberá devolverse el monto pagado en exceso.

El artículo 118 de la Ley General de Aduanas dispone textualmente lo siguiente:

"Artículo 118.- Dentro de un plazo que no excederá de dos (2) años contados desde la fecha del pago definitivo, las Colecturías de Aduanas podrán recaudar mediante reliquidación, los derechos e impuestos que por cualquier concepto se adeudaren al Fisco.

Párrafo: Las reliquidaciones deberán ser pagadas dentro del plazo de cinco (5) días laborables, contados desde su notificación siguiéndose el mismo procedimiento indicado para las liquidaciones. Vencido este plazo, se impondrá un recargo del uno por ciento (1%) mensual por el primer o fracción del mismo, y del dos por ciento (2%) mensual a partir del segundo mes sobre la suma a que asciende dicha reliquidación. Vencido el plazo máximo de los dos (2) meses, procederá el cobro compulsivo de los gravámenes insolutos y los recargos".

Desde el punto de vista legal el proceso de reliquidación es sencillo:

a) Lo primero que debe hacer la Dirección General de Aduanas es, dentro del plazo de dos años permitido por la ley, notificarle al importador el inicio de un procedimiento de reliquidación de las mercancías, utilizando para tales fines el mismo procedimiento

establecido para la liquidación original, conforme indica expresamente el párrafo del artículo 118 de la Ley, y luego informándole al importador o consignatario del nuevo monto de impuestos que según ella debe pagarse.

b) Si el importador o consignatario está de acuerdo con la reliquidación, simplemente la aceptará y deberá pagar la diferencia de impuestos que resulte entre la liquidación original y la reliquidación. En caso de que el importador no pague los impuestos debidos, se le impondrá un recargo del uno por ciento (1%) mensual por el primer mes o fracción de mes en mora, y del dos por ciento (2%) mensual a partir del segundo mes sobre la suma a que asciende dicha reliquidación. Transcurrido dos meses sin que el pago voluntario se haya efectuado, se procederá entonces al cobro compulsivo de los gravámenes insolutos y los recargos.

c) Si el importador o consignatario no está de acuerdo con la reliquidación efectuada, entonces éste tiene derecho a elevar los dos recursos de reconsideración permitidos por la ley (ante la misma Dirección General de Aduanas), posteriormente el recurso jerárquico ante la Secretaría de Estado de Finanzas y si lo desea un recurso contencioso administrativo por ante el Tribunal Superior Administrativo, cuyas funciones son ejercidas actualmente por la Cámara de Cuentas.

Como puede verse la reliquidación no puede efectuarse de manera arbitraria, sino conforme a la ley, respetándose todos los procedimientos establecidos. En derecho, y principalmente en el derecho tributario, el procedimiento se consagra como forma de garantizarle al contribuyente, en este caso el importador, su derecho de defensa y el respeto a la ley.

Sin embargo, en estos momentos la Dirección General de Aduanas está utilizando un proceso irregular en los expedientes de reliquidación de mercancías importadas en el período abril a diciembre de 1994. En efecto, atendiendo al artículo 118 de la Ley, la Dirección General de Aduanas inició hace unos meses un programa de reliquidación de las mercancías importadas durante el indicado período, pero para tales fines está utilizando procedimientos irregulares, es decir contrarios a la ley.

Si bien es cierto que el artículo 118 de la Ley autoriza las reliquidaciones en materia de aduanas, es también cierto que el párrafo de ese mismo artículo señala que las reliquidaciones deberán serles notificadas a los importadores y se harán siguiendo el mismo procedimiento indicado para las liquidaciones normales.

Pero no obstante lo consagrado en la Ley, la Dirección General de Aduanas, a través de una oficina de abogados especialmente contratada por el Estado, está en estos momentos notificándole reliquidaciones a los importadores, amenazándolos con embargarles sus bienes y propiedades si en un plazo de tres días no pagan las abusivas sumas a que supuestamente ascienden las reliquidaciones.

Sin embargo, es preciso señalar que cuando la Dirección General de Aduanas y sus abogados contratados no cumplen con lo establecido expresamente en la ley para reliquidar mercancías importadas, jurídicamente hablando no puede existir una verdadera deuda, y por tanto es irregular proceder al cobro compulsivo y a amenazas por una deuda inexistente, pues en estos casos no existe una aceptación de deuda por parte del contribuyente, ni una sentencia que respalde dicha deuda ni un auto de un juez competente que homologue esa supuesta deuda y autorice un embargo.

Este proceder antijurídico de la Dirección General de Aduanas hace que en nuestro país en materia de impuestos se hable de una relación de fuerza y no de una relación de derecho. No obstante, es preciso recordar que este proceder arbitrario e irregular es condenable según el Código Penal, por los delitos de abuso de autoridad, desviación de poder y delito de concusión.

Finalmente, instamos a la Dirección General de Aduanas a corregir esta irregularidad y a proceder conforme indica la ley en los procesos de reliquidación de mercancías, a la vez que instamos a los importadores a exigir sus derechos por todas las vías legales permitidas.

Declaraciones Recogidas por el Periódico Listín Diario,
Sección Económicas, pág. 1, 5 de julio de 1995.

Otros Temas Tributarios

¿Por qué Existen Impuestos?

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

En el juego de actividades financieras del Estado se destacan tres conceptos que enmarcan sus operaciones: a) Recursos o Ingresos; b) Gastos o Egresos; y, c) 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 y de la defensa exterior del país,

así como tener organismos especializados a cargo de los cuales estará la aplicación de la justicia y el orden interno.

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 la Ley de Gasto Público, aprobada cada año por el Poder Legislativo.

Sin embargo, para poder gastar es preciso contar con los recursos necesarios. En consecuencia, 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 que el Estado necesita pueden ser obtenidos de varias fuentes, entre las cuales se pueden citar: a) venta de sus propiedades; b) donaciones; c) actividades empresariales del Estado; d) préstamos, ya sean internos o externos; e) expropiaciones; f) tributos, y otros.

Sin menoscabo a las demás fuentes de recursos, los impuestos constituyen una de las formas más sanas que tiene el Estado para captar ingresos y destinarlos al cumplimiento de sus fines.

Es por eso que se considera que, como razón fundamental, el objetivo de los impuestos 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 (artículo 9, literal e) de la Constitución). El pago de impuestos es, por tanto, el aporte económico mínimo que debe realizar cada individuo para con la colectividad.

Presidiendo la Dirección General Impositiva Argentina y en discurso pronunciado el 4 de abril de 1968 ante la Cámara Argentina de Sociedades Anónimas, Raúl Ernesto Cuello expresaba lo siguiente: "Es responsabilidad del Estado estimular la inversión privada para que la nuestra sea realmente, y no sólo en forma declamada, una economía de bienestar. Pero es también responsabilidad del sector privado proveer recursos al sector público para que éste provea a la comunidad de bienes y servicios sin los cuales el primero no puede operar en forma eficiente".

Los tributos son fuentes de desarrollo económico. Los aportes que realiza un contribuyente deben serles devueltos en obras de bien social que repercutirán en el desarrollo del país.

Los impuestos significan ingresos ordinarios para el Estado y en forma continua y permanente van a proporcionarle a éste los recursos necesarios para que exista y cumpla con

sus objetivos. Además, servirán para la realización de políticas económicas mediante la aplicación de políticas tributarias coherentes y predeterminadas.

En economías como las de República Dominicana, los impuestos no solamente pueden catalogarse de necesarios, sino de imprescindibles, por cuanto representan parte integral del desarrollo económico y social.

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

En síntesis, los impuestos tienen razones básicas para existir: son fuentes de recursos para el sector público y sirven de instrumentos para el desarrollo económico de sectores o regiones de interés nacional.

Cómo Estructurar un Impuesto

Uno de los factores que más han contribuido a la deficiencia de nuestra Administración Tributaria, tiene su fuente en la estructuración de los impuestos que conforman la legislación impositiva.

En efecto, una ténue mirada a las leyes tributarias bastaría para concluir afirmando que la mayoría de ellas fueron dictadas sin tomar en consideración los principios generales que deben servir de base para la elaboración de un impuesto.

Lo dicho conlleva necesariamente a decir que un tributo mal estructurado no alcanza el objetivo de su creación y que por lo tanto una gran parte de las leyes impositivas vigentes en la República Dominicana no pasan de ser una fuente de molestias, que no ofrecen beneficios ni al Estado ni a los contribuyentes.

Para poder dictar una ley de carácter tributario debe seguirse previamente un procedimiento de elaboración de esa ley, que deberá contar con cuatro áreas de actividades:

a) La Política Tributaria.

En un principio el establecimiento de los tributos surgió como consecuencia de la necesidad que tenía el Estado de captar fondos para destinarlos a la satisfacción de las necesidades públicas. Más tarde se comprendió que los tributos no sólo sirven para obtener recursos, sino que también pueden ser utilizados para la elaboración y ejecución de políticas económicas

tendientes al desarrollo de un sector, renglón o producción determinada, así como para el desincentivo al desarrollo de un sector, renglón o producción no deseada.

Cuando el Estado establece el Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, lo hace con la finalidad de obtener recursos de los particulares, los cuales posteriormente serían utilizados para la satisfacción de las necesidades públicas. Sin embargo, cuando el Estado establece un alto impuesto o arancel a la importación de tejidos, por ejemplo, no lo hace solamente con intenciones recaudatorias, sino que también podría tener en su ánimo incentivar la producción nacional de tejidos, mediante medidas proteccionistas de este tipo, pues mientras más elevados aranceles graven la importación de tejidos, mayores márgenes de comercialización podrán tener los tejidos fabricados en el país.

De igual manera, a través del otorgamiento de exenciones impositivas a empresas localizadas en una región determinada, la frontera con Haití, por ejemplo, se puede lograr un mayor desarrollo económico de esos territorios, pues las exenciones tributarias podrían constituir un estímulo para que algunas empresas decidan instalarse allí.

La política tributaria constituye el primer paso en la elaboración de una ley tributaria, pues a través de ella se va a determinar la materia que se va a gravar, cómo se va a gravar y la cuantía del gravamen, debiendo tomarse en consideración los efectos que serían producidos al establecerse dicho tributo. Es la parte económica esencial de todo tributo.

A través de la política tributaria se debe preparar un estudio económico sobre la factibilidad del impuesto que se piensa establecer y de sus efectos en la economía nacional y en los contribuyentes. Debe indicarse con la mayor exactitud posible el sector o renglón de la población que soportaría la carga tributaria, a quiénes afectaría y a quiénes beneficiaría ese impuesto, qué cantidad de dinero se estima deberá recaudar el Estado, en qué medida crecería con ese impuesto la presión tributaria, en qué serán utilizados los recursos recaudados y, sobre todo, cuál es la finalidad esencial de ese tributo: si es simplemente recaudatoria o si constituiría un instrumento de una política económica predeterminada por parte del gobierno.

b) El Derecho Tributario.

Teniendo el Estado la característica esencial e inherente de soberanía, cuenta entonces con la atribución o potestad tributaria, es decir con la facultad de establecer tributos.

Esta potestad tributaria, al ser un atributo de soberanía, no necesariamente debe estar consignada por escrito en la Constitución, pues se trata de algo inherente al Estado, es decir de algo que le pertenece al Estado por el simple hecho de ser el Estado.

Pero si bien la soberanía absoluta constituye un poder ilimitado e incondicional, el propio Estado, a través de la Constitución que dicta como estatuto jurídico que regulará sus actuaciones, emite normas con las cuales se autolimita en su potestad tributaria.

El Estado Dominicano, a través de su Constitución, ha establecido las siguientes limitantes a su potestad tributaria:

1) Capacidad Contributiva y Cargas Públicas: El artículo 9, acápite e) de la Constitución dominicana, señala que es deber fundamental de los particulares "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas".

2) Principio de Legalidad Tributaria: Dispone el artículo 37, numeral 1, de la Constitución, que es competencia exclusiva del Congreso Nacional, a través de la ley, establecer los impuestos y sus modos de recaudación. Esto significa que sólo una ley del Congreso Nacional tiene capacidad para crear tributos y que por ende bajo ningún concepto se pueden establecer gravámenes de ningún tipo (impuestos, tasas o contribuciones) mediante decretos, reglamentos u otras medidas administrativas.

3) Principio de No Expropiación o No Confiscación: De conformidad con el artículo 8, numeral 13, "nadie puede ser privada de ella (de su propiedad) sino por causa justificada de utilidad pública o de interés social, previo pago de su justo valor determinado por sentencia de tribunal competente".

Sin lugar a dudas en su aspecto esencial los tributos constituyen una expropiación de la propiedad de los particulares, pues el Estado les expropia una parte de su patrimonio. Sin embargo, al ser la propia Constitución la que permite el establecimiento de los tributos, es la propia Constitución la que está estableciendo una excepción al Principio de la No Expropiación, de donde resulta la validez jurídica de la expropiación llamada tributo.

Ahora bien, para que esta expropiación sea realmente permitida desde el punto de vista legal, es requisito esencial que el establecimiento del tributo se haya efectuado de conformidad con los cánones constitucionales, es decir de acuerdo a los principios de capacidad contributiva, cargas públicas, y legalidad tributaria.

4) Principio de Generalidad e Igualdad Tributaria: Señala el artículo 8, numeral 5, de la Constitución que "la ley es igual para todos". Por su parte, el artículo 9, literal e) expresa, refiriéndose a todos los particulares, no sólo a algunos de ellos, que es deber fundamental de todos "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas". Asimismo, en su artículo 100 se consagra que "la República condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos, entre los cuales no deben contar otras diferencias que las que resulten de los talentos o de las virtudes".

5) Razonabilidad y Justicia: Establece el artículo 8, numeral 5, de la Constitución que "la ley debe ser igual para todos: no puede ordenar más que lo que es justo y útil para la comunidad ni puede prohibir más que lo que le perjudica". En consecuencia, al establecer un tributo, el legislador debe ser justo y razonable.

Los anteriores artículos nos dan a entender que todos, sin excepción, debemos contribuir con el Estado para solventar las cargas públicas y que la cuantía de la contribución que debe hacer cada particular, dependerá de la capacidad contributiva de ese particular.

Sin embargo, debe quedar claro que el artículo 110 de la Constitución dominicana establece una excepción a los Principios de Generalidad e Igualdad, al consignarse la figura de las exenciones tributarias, las cuales permiten que algunos particulares o empresas no paguen impuestos o paguen menos de la capacidad contributiva que poseen.

Por lo tanto, para que un tributo cualquiera tenga validez jurídica es condición sine qua non que el mismo se establezca a través de una ley dictada de manera regular por el Congreso Nacional, que esa ley sea promulgada y publicada por el Poder Ejecutivo y que esa ley respete todos los principios constitucionales que limitan la potestad tributaria del Estado. En caso contrario, dicha ley es nula.

Pero la ley tributaria no sólo debe conformarse con respetar los cánones constitucionales, sino que también debe ser clara y precisa, utilizando conceptos predeterminados que no ocasionen ambigüedades o erróneas confusiones e interpretaciones, según veremos más abajo al analizar la técnica tributaria.

c) La Administración Tributaria.

Para que un impuesto tenga viabilidad y cumpla con los cometidos de su creación, es necesario que exista una ley que autorice a la Administración Tributaria a recaudar y que a su vez dicha Administración cuente con los recursos humanos y financieros para administrar y cobrar con facilidad y eficiencia dicho impuesto.

Es por lo anterior que el legislador, antes de establecer un tributo, debe determinar con exactitud qué organismo del Estado se encargará de administrar y cobrar dicho tributo y si ese organismo recaudador cuenta con el personal y los recursos necesarios para cumplir fielmente la función que se le asignará, pues un tributo mal administrado crea molestias, desigualdades impositivas y perjuicios a los contribuyentes, amén de que los objetivos de creación del tributo no se alcanzarían, pudiendo crearse a cambio una situación de caos e inestabilidad.

Pero además, resulta imprescindible que el legislador determine si la ley como tal es factible de ser aplicada, pues de nada serviría, por ejemplo, establecerle un impuesto a los dominicanos que habiten en la Luna, si de antemano se sabe que el Fisco no cuenta con los medios para aplicar correctamente esa ley.

La ley tributaria debe ser factible de ser aplicada y para ello la Administración Tributaria debe ser dotada de las herramientas necesarias.

d) La Técnica Tributaria.

Teniendo disponible toda la información que ofrece la política, el derecho y la administración tributaria, el técnico tributario se encargará entonces de diseñar el mecanismo o estructura general que tendrá el tributo, es decir se encargará de preparar el anteproyecto de ley de impuesto que será sometido a la consideración del Congreso Nacional para su conversión en ley.

La técnica tributaria debe preocuparse porque la ley tributaria tenga las siguientes características: claridad en la letra y el espíritu; ser dotada de conceptos claros, no ambiguos; fácil de aplicar y entender; que no origine dudas en su aplicación, sobretodo en los derechos y obligaciones de los contribuyentes; que no contenga textos contradictorios; que sea lo mas concisa posible; que otorgue al Fisco y a sus funcionarios la menor cantidad posible de poderes discrecionales o arbitrarios; que la ley tenga coherencia en sí misma y dentro del contexto general del orden jurídico establecido, así como dentro del contexto general del sistema tributario vigente; que sea fácil de entender y aplicar para los contribuyentes y ciudadanos comunes; que el pago del tributo pueda hacerse con facilidad y al menor costo posible.

El sistema tributario, y dentro de éste la ley tributaria, debe crear un ambiente de certidumbre y seguridad en la inversión. En consecuencia, el legislador debe tratar de crear un sistema tributario que perdure y cumpla con su cometido, pues errores en la estructuración de la ley implican modificaciones posteriores y las modificaciones periódicas crean desconfianza e inestabilidad.

Una ley impositiva que no obedece a factores predeterminados puede tener como consecuencia un desequilibrio económico en un sector o región. Incluso, cuando no existe una coherencia en la materia tributaria, muchas leyes de recaudación, incentivo y protección nunca llegan a lograr su cometido, ocasionando un estancamiento en las recaudaciones y en distintos sectores económicos.

El desarrollo de países con economías como la existente en la República Dominicana está muy ligado a la eficiencia de un sistema tributario, pues a través de los impuestos una gran

variedad de sectores económicos pueden ser manejados y llevados a participar en áreas de interés nacional. Sin embargo, cuando los mismos son establecidos sin tomar en cuenta los principios generales de la tributación, el estancamiento en la producción es palpable.

Originalmente este artículo, hoy modificado y ampliado, fue publicado bajo el título de "La Estructuración de un Impuesto", en el Periódico Última Hora, de fecha 26 de junio de 1984, pag.10

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 como el Principio de Legalidad Tributaria, el cual declara que "no hay tributo sin ley que lo establezca".

El objetivo fundamental de este principio de legalidad no es más que 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" (Artículo 9, inciso e), de la Constitución), de donde se desprende la validez jurídica, social y económica de los impuestos. Sin embargo, para poder establecerse tributos es preciso seguir con el procedimiento previamente determinado por la ley.

Por simple deducción, el principio debe entenderse en su forma más amplia, para afirmar, no sólo que no hay tributo sin ley que lo establezca, sino que tampoco pueden concederse exenciones fiscales más que en las formas previstas por el texto legal.

Es la propia Constitución de la República, en el numeral 1 del Artículo 37, que consagra como una atribución exclusiva del Congreso Nacional "establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión". De ahí, que 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 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 incidentes en determinadas obras o empresas de utilidad pública o en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer, para el fomento de la economía nacional, o para cualquier otro objeto de interés social, la inversión de nuevos capitales".

De lo dicho se deduce que el establecimiento de impuestos sólo puede hacerse mediante ley y que las exenciones o exoneraciones tributarias sólo pueden otorgarse por ley, concesiones que autorice la ley o contratos aprobados por el Congreso Nacional y que, asimismo, cualquier modificación o limitación a una de estas leyes o contratos, mediante reglamentos, decretos, normas o resoluciones, constituye una violación a los preceptos constitucionales y por tanto acarrea su inmediata nulidad.

Siendo justo debe señalarse que históricamente en nuestro país no siempre se ha cumplido a cabalidad con el Principio de Legalidad Tributaria, lo que ha traído como consecuencia un descontento general en materia impositiva.

Es preciso hacer notar que la eficacia de un sistema tributario dependerá mucho de la buena estructuración legal de los impuestos, puesto que un tributo que no responde a las normas legales vigentes encontrará tropiezos en su aplicación y será considerado ilegal por los tribunales. Además, un impuesto creado en violación a las normas constitucionales origina incertidumbre e inseguridad jurídica entre los ciudadanos y los inversionistas.

El Delito de Concusión o de Cobrar Impuestos Ilegales

En nuestro país ha estado muy de moda en los últimos años violar el Principio de Legalidad Tributaria, consignado en el artículo 37, numeral 1, de la Constitución, el cual consagra que sólo mediante ley se pueden establecer impuestos.

Es así como fácilmente nos encontramos con la aplicación de impuestos arancelarios por decreto, recargos cambiarios y otros tipos de impuestos y sanciones tributarias no contemplados expresamente por la ley. De igual modo, es común que ciertos funcionarios públicos exijan tributos sin una ley que los ampare o que simplemente aumenten las tasas o alícuotas de aquellos impuestos existentes o incluyan dentro del impuesto actividades o mercancías no gravadas.

La violación al Principio de Legalidad Tributaria ha sido tan constante que hace apenas pocos días el Congreso Nacional aprobó un proyecto de ley tendente a la eliminación de todos aquellos impuestos y contribuciones que no estuviesen sustentados por una ley. Pero cabe preguntarse lo siguiente: ¿si las autoridades gubernamentales no le hacen caso al artículo 37, numeral 1, de la Constitución de la República, le harán caso a una simple ley adjetiva?

Más que aprobar un proyecto de ley eliminando los impuestos establecidos por vía administrativa, el Congreso Nacional debe interpelar a los funcionarios que aplican impuestos ilegales y adoptar cualquier medida contra éstos. En otras palabras, en vez de crear leyes adicionales y sin sentido jurídico, debe exigir que las autoridades apliquen correctamente las leyes existentes.

El artículo 174 del Código Penal Dominicano consagra expresamente una penalidad contra aquellos funcionarios públicos que establezcan y/o exijan impuestos ilegales o por encima de lo que establece la ley. Es el delito de concusión.

En efecto, señala el artículo 174 del Código Penal que "los funcionarios y oficiales públicos, sus delegados o empleados y dependientes, los persecutores de derechos, cuotas, contribuciones, ingresos, rentas públicas o comunales y sus empleados, delegados o dependientes, que se hagan reos del delito de concusión, ordenando la percepción de cantidades y valores que en realidad no se adeuden a las cajas públicas o comunales, o exigiendo o recibiendo sumas que excedan la tasa legal de los derechos, cuotas, contribuciones, ingresos o rentas, o cobrando salarios y mesadas superiores a las que establece la ley, serán castigados..." Este artículo contempla penas de prisión de hasta cinco años, multas, destitución del cargo público, condenación por daños y perjuicios y otras sanciones. La tentativa de este delito se castigará como el delito mismo.

De acuerdo con la Suprema Corte de Justicia los elementos constitutivos de este delito son los siguientes: a) Un abuso de la autoridad de que el funcionario está investido; b) Una percepción ilegal (como por ejemplo impuestos, recargos, sanciones, etc.); y, c) El conocimiento de la ilegalidad de esa percepción de parte del agente que se ha aprovechado de ella o ha hecho aprovechar a otro (el conocimiento de la ley se presume).

Poco importa saber si los ingresos ilegalmente obtenidos por quien exige su pago fueron a parar a su bolsillo o a las arcas del Estado, pues el delito de concusión queda igualmente materializado.

Los funcionarios públicos deben tener mucho cuidado con sus actuaciones y aplicar correctamente la ley, pues quizás mañana, cuando a lo mejor estos funcionarios no se sientan protegidos por el poder, tal vez a alguien se le ocurra someter judicialmente a unos cuantos de los funcionarios que diariamente cometen el delito de concusión, abusando de su autoridad. Ante tal situación, qué podrán alegar?

Periódico Ultima Hora
9 de abril de 1992, pág.9

Presidente: Por Decreto es Ilegal

En días pasados y a raíz del denominado Pacto de Solidaridad, el presidente de la República emitió el Decreto No.274-90, mediante el cual estableció un aumento de un treinta por ciento (30%) a los sueldos y salarios que devengan todos los servidores civiles y militares del Estado.

En su artículo 4 dicho Decreto consagró expresamente que este aumento de salario quedaría exento pago del Impuesto sobre la Renta.

Aunque en el fondo la exención de impuesto de este incremento salarial es una medida que debe aplaudirse por beneficiar a una gran mayoría del pueblo dominicano, hay que señalar su carácter ilegal, más aún su naturaleza inconstitucional, por ser contraria a los preceptos establecidos en nuestra Carta Magna, pues sólo el Congreso Nacional puede establecer exenciones fiscales.

En efecto, la potestad de establecer impuestos o exenciones tributarias de cualquier naturaleza es exclusiva del Congreso Nacional, conforme lo establecen los artículos 37 y 110 de la Constitución de la República, que de manera categórica enarbolan el Principio de Legalidad Tributaria, que señala que "sólo en virtud de la ley se pueden establecer impuestos y sólo en virtud de la ley o contratos aprobados por el Congreso Nacional se pueden consagrar exenciones.

Cuando el Presidente de la República se aparta de las disposiciones constitucionales y se abroga funciones y facultades asignadas específicamente por la Constitución a otro poder del Estado, en este caso el Poder Legislativo, está violentando la estructura jurídica del Estado y la Carta Magna, que en su artículo 4 consagra que las funciones de cada poder del gobierno son "únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes".

Al autoatribuirse potestades inexistentes y quitarles funciones al Congreso Nacional, el Presidente de la República se arriesga a un juicio político por desviación de poder, además de quebrantar el orden jurídico nacional.

Hoy se trata de una exención inconstitucional en materia del Impuesto sobre la Renta. Mañana, quién sabe, se le puede ocurrir la reducción de impuestos arancelarios por decreto o la reforma tributaria, que dicho sea de paso son importantes, pero de manera legal. En un futuro, y de seguir así, tal vez se disuelva el Congreso Nacional por entender que no sirve para nada.

Me quedo con la esperanza de que el Presidente comprenda que la mejor forma de hacer las cosas es por la vía de la legalidad y de que si sus asesores no funcionan, que los cambie.

Periódico Hoy, 18 de agosto de 1990,
pág.3 Económica

La Sustitucion de un Deudor por Otro

La relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico entre dos sujetos: el sujeto activo o acreedor, que en este caso es el Estado, representado por la Administración Tributaria; y, el sujeto pasivo o deudor, que es el contribuyente o responsable del pago de la obligación tributaria.

En virtud del Principio de Legalidad Tributaria, consagrado en el numeral 1 del artículo 37 de la Constitución de la República, sólo la ley puede establecer impuestos y en tal sentido sólo la ley puede indicar el sujeto pasivo de ese impuesto, es decir la persona que debe pagarlo. Una ley tributaria que no indique la persona que debe pagar el impuesto, es una ley sin sentido y por ende inaplicable, no pudiendo la Administración Tributaria ni ningún otro organismo suplir las lagunas o deficiencias que pueda tener la ley en este sentido.

Tampoco puede la Administración Tributaria pretender sustituir un sujeto pasivo por otro sujeto, pues tal proceder violentaría todas las disposiciones legales que rigen la materia y

colocaría la arbitrariedad por encima de la ley, lo cual implicaría violar, entre otras, las siguientes normas:

a) Artículo 5, numeral 8, de la Constitución, que prescribe que a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda;

b) Artículo 5, numeral 13, de la Constitución, que establece el derecho de propiedad;

c) Artículo 37, numeral 1, de la Constitución, que consagra el Principio de Legalidad Tributaria, siendo facultad exclusiva del Congreso Nacional establecer quien es la persona obligada al pago del tributo;

d) Artículo 102 de la Constitución, que establece que nadie puede ser penalmente responsable por el hecho de otro, lo cual tendría plena aplicación en materia tributaria penal, cuando se conozca de algún delito tributario;

e) El Código Civil y el Código de Comercio, los cuales, en el caso de sujetos pasivos que sean sociedades, consagran la independencia jurídica de las sociedades;

f) El Código Penal en su artículo 174, que castiga el delito de concusión, al pretender cobrarle impuestos a una persona que legalmente no esta obligada a pagarlo.

A la única persona a quien la Administración Tributaria tiene derecho a cobrarle los impuestos, recargos y sanciones que procedan, es a aquella que dice la ley, pero bajo ningún concepto podría el Fisco hacer extensivo ese cobro a otra u otras personas.

El Código Tributario contempla que en el supuesto caso de que por error o inobservancia la Administración Tributaria, a través de su Ejecutor Administrativo, proceda a embargar los bienes y propiedades de un tercero ajeno a la deuda tributaria, ese tercero podría hacer uso de la demanda especial de tercería, contemplada en los artículos 136 y siguientes del Código, con la cual se entiende que debería ser declarado totalmente nulo y sin efecto un embargo practicado sobre los bienes de terceros ajenos a la deuda tributaria.

Sin embargo, a los fines de evitar un embargo improcedente que causaría enormes perjuicios al tercero, es aconsejable que ese tercero, al enterarse de que el Fisco pretende dar inicio a un procedimiento para embargar sus bienes por una deuda tributaria de otra persona, le envíe una comunicación a la Administración Tributaria invitándola a suspender inmediatamente cualquier tipo de procedimiento tendente a embargar sus bienes y propiedades.

Si la Administración Tributaria entiende la procedencia del cobro de los impuestos, recargos y sanciones contra un determinado sujeto pasivo, lo correcto es que proceda a cobrarlos al verdadero deudor de los mismos, no a terceras personas ajenas a esas deudas, sobretodo en

aquellos casos en los cuales esas terceras personas han sido extrañas al procedimiento de determinación de la deuda tributaria, por no haberseles hecho ningún tipo de notificación, y las cuales no han tenido el derecho y la oportunidad de defenderse a través de la interposición de los correspondientes recursos administrativos y jurisdiccionales.

No obstante lo anterior, es preciso indicar que existen casos en los cuales la ley no sustituye un deudor por otro, pero convierte a una persona ajena a la obligación tributaria en codeudor de la deuda tributaria de un sujeto pasivo. Es el caso de la solidaridad de la deuda, cuyas normas aparecen consignadas principalmente en el artículo 11 del Código Tributario.

En virtud de la solidaridad, una persona que no es el sujeto pasivo indicado por la ley puede convertirse en la persona legalmente obligada al pago de la deuda, y la Administración Tributaria disfruta del derecho de elegir a cual de los deudores cobrarle.

Naturalmente, para que un tercero ajeno a la obligación tributaria de un sujeto pasivo pueda ser declarado deudor solidario, es preciso que a ese tercero se le respeten todos sus derechos de defensa y en tal sentido el Fisco debe efectuarle todas las notificaciones pertinentes y, sobretodo, que ese tercero pueda disfrutar de los procedimientos y recursos que la ley pone a su disposición.

La Obligacion Tributaria

Para poder comprender el amplio mundo de la tributación hay que tener bien claro lo que significa el concepto de obligación tributaria, ya que puede decirse que ésta es la base sobre la cual descansa la relación jurídica tributaria o vínculo que une al Fisco con el contribuyente, y que sin obligación tributaria no hay tributación.

A diferencia de lo que ocurre en el Derecho Civil, en el cual existen obligaciones de dar, hacer y no hacer, en el Derecho Tributario solamente existe una obligación, que es la de dar o pagar el tributo debido. Para el Derecho Tributario las obligaciones de hacer o no hacer constituyen deberes formales.

En consecuencia, al hablarse de obligación tributaria lo primero que hay que dejar claro es que se trata de una obligación de dar, de entregar algo al Fisco por parte del contribuyente.

El modelo de Código Tributario para América Latina afirma en su artículo 18 que "la Obligación Tributaria surge entre el Estado y otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la Ley. Constituye un vínculo de carácter

personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales".

Los autores han dado también sus ideas sobre los que ellos consideran es la obligación tributaria. Así Giuliani Fonrouge la define como un "vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley". Por su parte, Sainz de Bujanda la define como la "obligación legal de derecho público, cuyo objeto consiste en una prestación de dar dinero".

Cualquiera que sea la definición o concepto que se tenga sobre obligación tributaria, ésta debe enmarcar la idea de que se trata de una obligación de dar y de que esta obligación tiene su origen en la ley. En efecto, la obligación tributaria no nace como consecuencia de un acuerdo de voluntades o por la ocurrencia de un delito, sino que es la propia ley la que da origen a la obligación de dar una suma de dinero o cosas determinadas.

Esta obligación no puede comprender un acreedor y un deudor cualquiera, sino que siempre va a tener como acreedor al Estado y al particular contribuyente como deudor. Esto es, el Estado siempre será la parte a quien le corresponderá exigir el cumplimiento de la obligación, en tanto que al contribuyente siempre le corresponderá dar o pagar la suma a que está obligado en virtud de la ley.

Aún cuando la obligación tributaria tiene como objeto dar dinero o cosas, no se trata de una obligación real, esto es del derecho que tiene una persona sobre una cosa, sino que entraña un carácter personal, puesto que crea un vínculo jurídico entre dos personas: Estado y Contribuyente. Es esta la razón por la que Jaime Ross, en su libro sobre Derecho Tributario Sustantivo afirma que la obligación tributaria "liga al sujeto activo (Estado) y pasivo (contribuyente) y coloca a éste en la situación de tener que cumplir con una prestación.

Este vínculo jurídico personal implica dos tipos distintos de obligaciones: la de dar, por parte del contribuyente, y la de cobrar por parte de la Administración Tributaria. Así, aún cuando se entiende que el Fisco tiene un derecho para exigir la prestación debida, también tiene una obligación de cobro que le ha sido impuesta por la ley.

Siendo la ley la única fuente de la obligación tributaria, se hablará entonces del principio de "indisponibilidad de la deuda tributaria", por el cual se considera que la Administración Tributaria no es un acreedor cualquiera que puede convenir o transar con el contribuyente acerca de la deuda, sino que se entiende que la Administración tiene siempre que cobrar lo debido y nunca más o menos de lo realmente adeudado.

De esta manera se entiende que el Fisco tiene un derecho para cobrar la deuda que se le debe, pero también una obligación de cobrar esa deuda.

En vista de que en algunos casos el Estado puede invertir sumas de dinero en cobros insignificantes, algunas legislaciones han optado por atribuir a la Administración la facultad de declarar como incobrables esas cantidades.

Nuestro Anteproyecto de Ley de Código Tributario es un ejemplo de esto, al afirmar en su artículo 61 que el Superior Jerárquico del órgano correspondiente de la Administración Tributaria puede declarar incobrables las obligaciones que deben pagarse periódicamente en plazos fijos y cuyo monto no sea superior a RD\$100.00.

Periódico Ultima Hora
9 de enero del 1985

Los Derechos del Contribuyente

1.- Pagar Únicamente los Tributos Señalados por la Ley.

En virtud del Principio de Legalidad Tributaria, consagrado en el artículo 37, numeral 1, de la Constitución de la República, sólo mediante ley se pueden establecer tributos. Por lo tanto, cualquier impuesto, contribución, recargo o prestación de cualquier especie exigida por el Estado a los particulares, debe ser hecha mediante una ley, a pena de nulidad.

Los particulares tienen el derecho de rechazar o hacer caso omiso de cualquier solicitud o exigencia hecha por el gobierno o sus funcionarios, en el sentido de pagar impuestos o contribuciones que no hayan sido previa y expresamente aprobados por la ley. Asimismo, tienen el derecho de pagar exclusivamente las sumas que la ley dice que deben ser pagadas, ni un centavo más.

El funcionario que exija a los particulares impuestos o contribuciones ilegales o en exceso, comete el delito de concusión, previsto por el Artículo 174 del Código Penal y castigado con penas de multas, prisión y destitución del cargo.

2.- Pagar el Tributo en Proporción a su Capacidad Contributiva.

Ninguna ley puede exigir el pago de tributos por encima de la capacidad que tienen las personas para pagarlos (Artículo 9, literal e) de la Constitución). Es el Principio de

Capacidad Contributiva. Tampoco los tributos pueden ser confiscatorios o expropiatorios (Artículo 8, numeral 13, de la Constitución). Por lo tanto, los contribuyentes tienen el derecho de no pagar un impuesto confiscatorio o que esté por encima de su capacidad contributiva, utilizando las vías legales para recurrir en contra de decisiones de esta naturaleza.

3.- Disfrutar de las Exenciones que le Otorga la Ley.

Todo contribuyente tiene derecho a utilizar y disfrutar de las exenciones o exoneraciones que le otorga la ley, por el tiempo que la ley señale (Artículo 110 de la Constitución), sin ser perturbado por ningún funcionario que no se las reconozca y sin que las mismas puedan ser revocadas de manera arbitraria.

4.- Pagar con Facilidad, Economía y Prontitud.

Los contribuyentes tienen el derecho de que la Administración Tributaria les brinde facilidades para pagar los tributos debidos, sin presentarles obstáculos e impedimentos. Tienen el derecho de que su pago no conlleve a gastos accesorios por culpa del Fisco, y a que el pago pueda efectuarse sin pérdida de tiempo o formalismos innecesarios.

5.- Derecho a la Seguridad.

Los contribuyentes tienen derecho a la seguridad jurídica mediante reglas de juego claras y preestablecidas, que eviten abusos y presiones injustificadas por parte de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria. Tienen derecho a un trabajo sereno, sin que la Administración Tributaria, abusando de sus facultades discrecionales, los someta a continuas fiscalizaciones y molestias innecesarias.

6.- Consultas, Respuestas y Asesorías.

Los contribuyentes tienen derecho a consultar a la Administración Tributaria sobre aquellos aspectos impositivos de difícil aplicación. Tienen derecho a recibir respuestas a sus solicitudes y a recibir asesoría básica de parte del Fisco.

7.- Derecho a la Igualdad.

Los contribuyentes tienen derecho a discutir y litigar en contra de la Administración Tributaria en un plano de igualdad y no de inferioridad, en el entendido de que la relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no de fuerza.

Los contribuyentes tienen el derecho a recibir el mismo trato, a pagar el mismo tributo y a disfrutar de los mismos incentivos y exoneraciones fiscales que reciben otros contribuyentes que reúnan sus mismas condiciones.

8.- Derecho a la Justicia.

Los contribuyentes tienen derecho a ser oídos y a que sus casos sean tratados con justicia, imparcialidad y apego a la ley, y a que sus litigios en contra del Fisco sean conocidos y juzgados por un tribunal judicial o administrativo que sea independiente de la Administración Pública o Tributaria, por ser esta última parte interesada en el proceso.

Los contribuyentes tienen el derecho de someter judicialmente a aquellos funcionarios o empleados públicos que, excediéndose en sus poderes o abusando de la autoridad que la ley les confiere, cometieren abusos en su contra.

9.- Derecho a la Denuncia.

A todo contribuyente le asiste el derecho de denunciar públicamente los actos de corrupción, abusos de autoridad y excesos de poder que cometan los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria y las presiones que en su contra éstos puedan ejercer. También le asiste el derecho de denunciar cualquier evasión o defraudación fiscal cometida por otros contribuyentes, ya sea que esta evasión fiscal constituya o no una competencia desleal o le cause o no un perjuicio directo y personal al denunciante.

10.- Inversión de su Pago.

Todo contribuyente tiene el derecho de saber en qué utiliza el gobierno los ingresos que recibe. Asimismo tiene el derecho de velar porque el gobierno haga un buen uso e inversión del dinero que recibe por concepto del pago de los tributos.

Los Impuestos y la Democracia

Aunque es indiscutible la afirmación de que a nadie le gusta pagar impuestos, resulta también cierta la aseveración de que los impuestos constituyen la base de la democracia en los países donde impera un Estado de Derecho y que la fiscalización y sometimiento de los contribuyentes morosos no sólo es una facultad del Fisco, sino también una obligación de éste.

Es ésta la razón por la cual siempre debe ser aplaudida cualquier medida legal que adopte el Fisco con miras a mejorar la administración y recaudación de los tributos, principalmente de aquellas medidas tendentes a perseguir a los morosos y evasores, pues tanto el Fisco como los contribuyentes deben entender que no se puede hacer democracia castigando a unos pocos contribuyentes que siempre pagan y beneficiando a otros muchos que ni siquiera son fiscalizados.

Ahora bien, habría que ver hasta dónde los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria demuestran tener suficiente valentía y decisión para tocar ciertos intereses que nunca se han tocado.

La tarea de fiscalización es una de las atribuciones esenciales del Fisco y debe ser siempre apoyada cuando se sustenta en la ley, pues la correcta aplicación de la ley y el pago de impuestos son aspectos vitales en las democracias y la democracia sólo puede existir y ser viable en aquellos países donde sus ciudadanos entienden y aceptan que el pago de impuestos es el aporte mínimo que debe realizar cada individuo en la comunidad.

No debe olvidarse que la Administración Tributaria es el órgano encargado de la administración y recaudación de los tributos y que sobre ella pesa el deber de aplicar correctamente las leyes tributarias.

Una buena Administración Tributaria debe tener dos objetivos básicos: a) Mantener fiscalizados a los actuales contribuyentes; y, b) Detectar los evasores de impuestos e incorporarlos al sistema impositivo nacional.

Entendemos que la mejor y más justa forma que tiene el Estado para aumentar las recaudaciones fiscales no es creando nuevos tributos que se sumarían a los vigentes, sino incorporando a la tributación a esa gran masa de contribuyentes que en la actualidad no pagan impuestos.

Con la incorporación y control de miles de nuevos contribuyentes no sería necesario incrementar la tasa o alícuota de los tributos existentes ni crear nuevos impuestos, que al fin y al cabo serían pagados por el mismo grupo de contribuyentes que siempre paga la evasión

de los demás, pues una mejor administración impositiva daría como resultado inmediato una mayor y mas justa recaudación.

La base jurídica de los tributos se encuentra en la misma Constitución de la República, al consagrarse como uno de los deberes fundamentales de los particulares contribuir en proporción a su capacidad contributiva para solventar las cargas públicas, conforme prescribe el literal e) del artículo 9.

Por otra parte, no debemos olvidar que los impuestos constituyen uno de los mecanismos elementales y más utilizados en la redistribución del ingreso y las riquezas, cumpliendo no sólo con un cometido económico, sino también con un aspecto social importante y de grandes magnitudes.

Cumplir fielmente y en todo momento con las disposiciones de la Constitución garantiza que en el país exista un verdadero Estado de Derecho, lo cual constituye la base esencial de la democracia.

Por lo tanto, en los regímenes jurídicos y económicos como los existentes en la República Dominicana, los impuestos son parte misma de la democracia y contribuyen a cumplir, no sólo con importantes aspectos económicos y sociales, sino también con el mantenimiento del orden jurídico establecido y por ende a la preservación del Estado de Derecho y de la democracia.

La Educacion Tributaria

Haciendo uso de aquella idea de que la educación es la base del desarrollo de los pueblos y compartiendo con muchos que el factor humano es el más importante de los recursos de un país, es preciso externar algunas consideraciones en torno a un tema poco debatido, como es el de la educación tributaria.

Podría llegar a ser pecaminoso el no aceptar las grandes deficiencias que enmarca nuestra Administración Tributaria, como también se podría pecar de exaltar la falsedad cuando no se admite que existen organismos que de manera insistente han luchado por obtener ciertas mejorías en nuestra administración pública.

Tal es el caso del Instituto de Capacitación Tributaria (INCAT), cuyo objetivo fundamental es educar y preparar a los técnicos, empleados y funcionarios de todos los sectores de la administración pública, así como a los ciudadanos particulares interesados en ciertos

aspectos de nuestra vida tributaria, sobre la importancia de los impuestos, su estructuración, aplicación y, sobre todo, enfocando las opciones para mejorar nuestra legislación impositiva.

Lo cierto es que en el poco tiempo que tiene de fundado el Instituto de Capacitación Tributaria (INCAT) se ha realizado una labor ejemplar que ha beneficiado a un sinnúmero de empleados públicos y privados, con su consecuente repercusión en la administración fiscal.

Lo anterior no es más que un preámbulo para afirmar que una de las razones de nuestra deficiencia en materia impositiva, tiene su causa en una falta de educación y conciencia tributaria y que por lo tanto hay que tomar una actitud como la anteriormente mencionada, de capacitar a la ciudadanía.

No se debe, sin embargo, pensar que el Instituto de Capacitación Tributaria (INCAT) puede ejercer sólo la ardua tarea de educar sobre aspectos impositivos, sino que, por el contrario, ésta debe ser una labor de muchos sectores sociales.

La Secretaría de Estado de Educación, Bellas Artes y Cultos, por ejemplo, puede incluir como materia obligatoria a impartirse en el último año de bachillerato en las escuelas, colegios y liceos del país, la materia de educación fiscal.

De igual modo las universidades del país pueden jugar un rol de extrema importancia, incluyendo en todas las carreras la materia de educación y análisis tributario, cuyo fin no sería únicamente el de enseñar las obligaciones y derechos derivados de la relación jurídica tributaria, sino también de preparar seminarios donde se analicen las problemáticas impositivas del país, aportando soluciones e ideas.

Dada la importancia que tienen los tributos para economías como las nuestras, es preciso tomar las decisiones de lugar con miras a que éstos cumplan con el objetivo para el que fueron creados.

Una de estas medidas es la de crear en la ciudadanía una verdadera conciencia tributaria, siendo uno de los métodos más efectivos la educación.

El desarrollo de nuestro país no es un compromiso de un sector u organismo público o privado, sino de todos los dominicanos. Por eso es importante comprender las formas en que el desarrollo puede lograrse a través de la tributación.

Formar una conciencia tributaria a nivel nacional debe ser un objetivo de todos. En ese sentido, tanto la Secretaría de Estado de Educación, Bellas Artes y Cultos, como los colegios, escuelas, liceos y universidades, sean públicos o privados, deben contribuir a que ésto sea una realidad.

Cuanto mejor se comprenda la razón de los tributos y las consecuencias que de ellos se derivan, mejor se entenderán las obligaciones y derechos de los ciudadanos ante la colectividad y mayor será, por ende, la capacidad de enjuiciamiento de las medidas económicas del gobierno.

Una de las razones principales por las que hubo un rechazo al Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados (ITBI), a finales del año de 1983, tuvo su fuente en un desconocimiento general sobre este impuesto. De ahí la importancia de la capacitación tributaria y de la implantación de una mejor educación impositiva.

Muchos funcionarios se quejan de que se tiende a criticar y no a aportar soluciones. Este artículo es un grano de arena que no debe caer al vacío.

Periódico Última Hora
2 de agosto de 1984, pág.9

El Impuesto a las Armas de Fuego

Durante mucho tiempo se ha venido criticando nuestro régimen impositivo y lo cierto es que gran parte de las críticas son certeras y tienen un fundamento sólido.

Sin embargo, es preciso señalar que el gobierno central ha sometido a las cámaras legislativas algunos proyectos de leyes tendentes a mejorar nuestro quehacer tributario, que no han contado con la aprobación requerida para convertirse en leyes.

Tal es el camino que parece seguirá el proyecto de modificación a la ley No.36, del 18 de octubre de 1965, sobre Comercio, Porte y Tenencia de Armas, que fue rechazado por la comisión de finanzas de la cámara alta, bajo el fundamento de que un incremento en los impuestos a las armas de fuego iba en perjuicio de los pequeños comerciantes y agricultores que utilizan armas para su protección.

Sin lugar a dudas el proyecto de modificación de la Ley No.36 constituye un gran aporte a nuestro régimen tributario, no sólo por las recaudaciones que representaría, en cierto sentido insignificantes, sino por la técnica con que el mismo fue estructurado, pues permitiría, entre otras cosas, la unificación de los impuestos que se pagan por licencias de armas de fuego, facilidades para los contribuyentes, mejor control de las armas y las recaudaciones por este

concepto y hasta un desincentivo en el uso de las armas de fuego, pues disminuiría la cantidad de ellas en manos de particulares.

En la actualidad el régimen de los impuestos sobre el comercio, porte y tenencia de armas está reglamentado por la Ley No.36 del año 1965, modificada por la Ley No.25 de 1966, la Ley No.211, de 1966, la Ley No.333 de 1968 y la Ley No.260 de 1971, a la vez que los procedimientos de obtención y renovación de las licencias se encuentran regulados por las leyes Nos.67 de 1974, 2254 de 1950, recientemente modificada, la 196 de 1971 y la 5113 de 1959.

El proyecto de ley en cuestión pretende unificar todos los impuestos contenidos en las leyes actuales, haciendo más fácil su administración. En efecto, en él se establece un impuesto único, pues se consagra en la modificación al artículo 25 de la Ley No.36, que las certificaciones quedarán "liberadas del pago de todo impuesto, que haya sido establecido por leyes anteriores".

Por otra parte, el proyecto de modificación simplifica los procedimientos para la obtención y renovación de las licencias para porte y tenencia de armas, dando facilidades a los contribuyente, pues se elimina una serie de requisitos y certificaciones sin ninguna utilidad.

Del mismo modo permite que las autoridades del gobierno lleven un mejor control sobre los particulares, tanto a nivel impositivo como de seguridad, pues se implementa un mejor método de fiscalización e incautación contra los contribuyentes morosos.

En lo que se refiere a la recaudación, el proyecto pretende dos objetivos fundamentales:

- a) Actualizar el valor de los impuestos a pagar; y,
- b) Desincentivar el porte de armas de fuego.

Ambos objetivos deben ser deseados.

El régimen impositivo actual sobre armas de fuego contiene graves fallas, como las siguientes:

- a) Los diferentes impuestos que hoy se pagan para la obtención, traspaso y renovación de permiso o licencia crea un costo innecesario a la administración;
- b) Los procedimientos actuales crean una serie de inconvenientes para los que tienen que pagar los tributos;
- c) Existe una gran cantidad de impuestos que gravan una misma capacidad contributiva;

d) La legislación actual permite la morosidad de los contribuyentes en el pago de los impuestos para la renovación;

e) Los montos de impuestos sobre armas de fuego no están actualizados.

Estas fallas son subsanadas por el proyecto de modificación de la Ley No.36, que fue sometido por el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional y del cual la comisión de finanzas del senado rindió un informe desfavorable.

Ojalá se reconsidere este proyecto de ley y se tome en cuenta no sólo el aumento en las recaudaciones, sino también las mejoras que se introducen a nuestro régimen tributario y de seguridad.

Es tiempo ya de ir perfeccionando el mecanismo impositivo que tanto ha sido criticado, pues cada pequeño logro viene a transformarse en un paso de avance con miras a establecer en nuestro país un verdadero sistema tributario que cumpla eficazmente con su cometido.

El Impuesto a la Constitución de Compañías

Una de las formas tradicionales que existen en la República Dominicana para hacer inversiones, es a través de la constitución de compañías por acciones.

Reguladas por el Código de Comercio y por varias leyes que lo modifican, la figura jurídica de las compañías por acciones tuvo su origen en la idea de reunir capitales de distintas personas con la finalidad de que éstas, una vez unidas jurídicamente en una misma sociedad, pudieran realizar inversiones en conjunto, que resultaban difícil para una sola persona. Uniendo distintos capitales, se podía conseguir una mayor cantidad de capital y por tanto resultaba más factible invertir en determinados proyectos que implicaban grandes inversiones.

Debido a que la idea de las compañías por acciones era la agrupación en una sola sociedad comercial de distintas personas y capitales con una finalidad en común, el Código de Comercio exigió que éstas debían constituirse y funcionar con un mínimo de siete accionistas. Hoy, sin embargo, distintas legislaciones extranjeras permiten que las sociedades comerciales se conformen y funcionen con dos o mas personas.

Las tres grandes ventajas que ofrece constituir una compañía por acciones para realizar inversiones, son las siguientes: a) Obtener capitales de distintas personas para realizar un proyecto; b) La compañía por acciones legalmente constituida disfruta personalidad jurídica, con capacidad de demandar y ser demandada y de actuar de manera independiente a los accionistas que la componen; c) Los accionistas de una compañía por acciones sólo son responsables por la cantidad aportada a esa compañía, y por lo tanto no arriesgan ni comprometen su patrimonio personal, de conformidad con el artículo 33 del Código de Comercio, que expresa que "los socios no son responsables sino con la pérdida del importe de los capitales que tienen en la compañía".

Es por las ventajas que ofrece una compañía por acciones que los inversionistas de grandes capitales prefieren hacer sus inversiones (industrias, comercios, hoteles, etc.) a través de la formación de una sociedad de esta naturaleza.

Sin embargo, para poder constituir una compañía por acciones la legislación dominicana, por medio de la ley No.1041 de fecha 21 de noviembre de 1935, exige el pago de impuestos, los cuales dependerán del monto a que ascienda el capital social autorizado de las mismas. Estos impuestos se refieren, principalmente, al impuesto sobre el capital de las compañías y al impuesto sobre documentos.

El impuesto sobre el capital de las compañías se calcula tomando en cuenta el capital social autorizado de la misma, de la siguiente manera:

- a) Si el capital es menor de RD\$10,000.00, el impuesto a pagar es de un 1% del valor de dicho capital;
- b) Si es mayor de RD\$10,000.00 y menor de RD\$25,000.00, el impuesto será de un 3/4% del valor del capital;
- c) Si es mayor de RD\$25,000.00 y menor de RD\$50,000.00, el impuesto será de 1/2% del valor del capital;
- d) Si es mayor de RD\$50,000.00 y menor de RD\$100,000.00, el impuesto será de un 1/4% del valor del capital;
- e) Si es mayor de RD\$100,000.00 y menor de RD\$500,000.00, el impuesto será de 1/8% del valor del capital;
- f) Si es mayor de RD\$500,000.00 y menor de RD\$1,000,000.00, el impuesto será de 1/16% del valor del capital;
- g) Si es mayor de RD\$1,000,000.00 el impuesto será de 1/32% del valor del capital.

Por otra parte y en virtud de la ley que rige el impuesto sobre documentos, también se exige el pago de algo más de Dos Pesos (RD\$2.00) por cada Un Mil (RD\$1,000.00) que conformen el capital social autorizado de la compañía.

Como puede observarse, la legislación dominicana exige un impuesto a la inversión, aún antes de que esta inversión se realice y antes de que la empresa empiece a funcionar y a obtener beneficios, lo cual, a nuestro entender, es improcedente.

Preciso es señalar que el impuesto a la constitución de compañías debe pagarse, igualmente, aún después de que ésta ha quedado constituida, en la medida en que a esa compañía se le efectúen aumentos en su capital social autorizado.

Entendemos que dentro del programa de reforma tributaria que se está llevando a efecto en nuestro país, debe derogarse este tipo de impuestos, al igual que cualquier otro impuesto a la inversión.

Periódico Ultima Hora
14 de julio de 1992, pág.9

Lotería, Juegos y Código Tributario

En razón de que la Ley No.5911 del año de 1962, del Impuesto sobre la Renta, utilizaba el concepto de Renta Producto para definir cuales rentas, ganancias o beneficios estaban gravadas con el impuesto sobre la renta, las ganancias obtenidas por un particular a través de los sorteos de billetes y quinielas de la Lotería Nacional o de cualquier otro tipo de juegos, no eran gravadas por este impuesto.

En efecto, para que dentro del concepto de Renta Producto se considere que una renta se encuentra gravada con el impuesto sobre la renta, se requiere la coexistencia de varios requisitos esenciales, como son: a) La renta debe ser un producto, es decir una riqueza nueva, distinta de la fuente que la produce; b) La renta debe provenir de una fuente durable, es decir que no se extinga la fuente de donde proviene con una sola producción de renta; c) La renta debe ser periódica, no ocasional; d) La fuente debe ser puesta en explotación por el hombre, no fruto de la naturaleza.

Las ganancias del juego, al ser puramente ocasionales y depender de factores aleatorios, no reúnen las condiciones de durabilidad y periodicidad de la fuente, requisitos básicos en el concepto de Renta Producto, y por ende se consideraba que estas rentas o ganancias no estaban gravadas por la Ley No.5911 del Impuesto sobre la Renta.

Con el objeto de fijarles un impuesto a los premios, en fecha 30 de mayo de 1953 se dictó la Ley No.3562, modificada por la Ley No.149 de fecha 19 de febrero de 1964, mediante la cual se estableció un impuesto especial a las ganancias de los tres premios mayores de la Lotería Nacional.

Establece la Ley No.3562, modificada por la Ley No.149, el pago de un impuesto de 10% sobre el premio mayor, de un 5% sobre el segundo premio y de un 3% sobre el tercer premio de la Lotería Nacional.

Con la nueva ley del Impuesto sobre la Renta contenida en el Código Tributario, el cual derogó la Ley No.5911 de 1962, se abandona el concepto de Renta Producto y se establece un nuevo concepto de renta que abarca todo tipo de ganancias, incluyendo las ocasionales.

En efecto, señala el artículo 268 del indicado Código que "se entiende por renta, a menos que fuere excluido por alguna disposición expresa de este Título, todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados, no justificados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación".

Por su parte, el numeral 3 del artículo 283 del señalado Código Tributario, considera como renta "las ganancias derivadas del comercio de bienes, sin importar que dicho comercio se ejerza como una actividad regular u ocasional, así como toda otra ganancia".

En base a la lectura de los artículos 268 y 283 del Código Tributario se desprende que los particulares que resulten agraciados con billetes y/o quinielas de la Lotería Nacional, Fracatán, Casinos, Bingos y otros juegos están sujetas al pago del Impuesto sobre la Renta.

Aquellos particulares que resulten gananciosos con cualquiera de los tres premios mayores de la Lotería Nacional, por su parte, tendrán que pagar un doble impuesto:

a) El Impuesto establecido para los premios mayores de la Lotería, consignado en la Ley No.3562 de 1953, modificada por la Ley No.149 de 1964.

b) El Impuesto sobre la Renta consignado en el Título II del Código Tributario. En este caso el monto o cantidad de dinero que reciba el agraciado por concepto del premio deberá entrar a formar parte de los ingresos generales del contribuyente, para posteriormente deducir de dichos ingresos los gastos o deducciones permitidas y obtener como resultado la

base imponible del impuesto, sobre la cual se le aplicará la tasa o alícuota del 25%, que es la tasa actualmente vigente.

Sin embargo, antes de que el contribuyente tenga la oportunidad de calcular el Impuesto sobre la Renta que en definitiva tendrá que pagar por las rentas generadas, lo cual deberá hacer a través de su declaración jurada anual de rentas que debe presentar antes del 31 de marzo de cada año, la Lotería Nacional se encuentra en la obligación de retenerle al agraciado un 15% del monto neto pagado, en virtud de las disposiciones contenidas en el artículo 309 del Código Tributario.

Efectuada la retención, la Lotería Nacional deberá depositar por ante la Administración Tributaria, en este caso la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, toda la suma retenida. Naturalmente, se trata en este caso de un anticipo o pago a cuenta a favor del agraciado y por ende la cantidad retenida es posteriormente tomada en consideración para el cálculo del impuesto que en definitivas deba pagar el contribuyente.

Como puede observarse, desde el punto de vista jurídico los tres premios mayores de la Lotería Nacional se encuentran sometidos a una doble tributación: a) Un 10% para el premio mayor, un 5% para el segundo premio y un 3% para el tercer premio, según establece la Ley No.3562, modificada; y, b) El monto que resulte luego de descontarse el impuesto de la Ley No.3562, y las demás deducciones permitidas por el Código Tributario, se encuentra sujeto al pago del 25% consagrado en el Impuesto sobre la Renta.

En razón de que esta doble tributación a la que jurídicamente están sometidos los tres premios mayores de la Lotería Nacional podrían provocar una estampida de los jugadores hacia los juegos ilegales no controlados, originando incluso una mayor proliferación de los mismos, tenemos entendido que entre la Lotería Nacional y la Dirección General del Impuesto sobre la Renta se llevó a efecto una especie de acuerdo mediante el cual a los agraciados con los tres premios mayores de la Lotería Nacional se les aplicaría una retención única de un 15% del monto total del premio.

En la actualidad la situación impositiva de los tres premios mayores de la Lotería Nacional se está aplicando de la siguiente manera:

a) La Lotería Nacional no está aplicando el impuesto consignado en la Ley No.3562 de 1953, modificada por la Ley No.149 de 1964;

b) La Lotería Nacional está reteniéndole a los agraciados un 15% del monto total pagado, conforme al artículo 309 del Código Tributario. Esta retención es hecha tanto en los casos en que el agraciado es una persona física como en aquellos casos en que el agraciado es una persona moral, lo cual es contrario al propio artículo 309, que excluye de la retención a las personas morales legalmente constituidas;

c) El ingreso que reciba la persona física o moral agraciada con cualquier premio de la Lotería Nacional debe ser computado como parte de la renta del contribuyente, a los fines del cálculo de su renta imponible;

d) Aún cuando pueda pensarse lo contrario, desde el punto de vista legal debe entenderse que la retención del 15% efectuada por la Lotería Nacional es un pago a cuentas y no un pago definitivo.

Lamentablemente estamos ante una situación de doble imposición que debe ser resuelta mediante una modificación legal. La facultad normativa atribuida a la Administración Tributaria por los artículos 34 y siguientes del Código Tributario no puede utilizarse para resolver esta situación. En efecto, aún cuando pudiese ser considerada válida desde los aspectos práctico y administrativo, constituiría un absurdo desde el punto de vista jurídico, pues bajo ningún concepto una ley puede ser modificada o sustituida por una Norma General del Director General del Impuesto sobre la Renta, ya que si bien es cierto que el Código Tributario faculta a la Administración Tributaria a dictar normas generales, no menos cierto es que dicha facultad se encuentra ampliamente limitada por el respeto que debe tenerse a la Constitución y las leyes.

Periódico Ultima Hora
21 de julio de 1992, pág.9

El Impuesto sobre Sucesiones

La sucesión consiste en la transmisión a una o varias personas vivas de los bienes o patrimonio dejado por otra persona que ha fallecido.

Esta transmisión por sucesión puede ser hecha mediante un testamento dejado por el difunto (sucesión testamentaria) y a través del cual la persona fallecida le deja a una o varias personas todo, parte o uno de sus bienes. También puede hacerse sin la existencia de ningún testamento (sucesión ab intestato). En este último caso la sucesión es regulada por la ley y no por la voluntad del difunto.

La Ley No.2569 de fecha 4 de diciembre de 1950, estableció un impuesto a las sucesiones. En efecto, de conformidad con el artículo 1 de esta ley, queda sujeta al pago del impuesto sucesoral toda transmisión de bienes muebles o inmuebles por causa de muerte, sin distinguir

el caso en que la transmisión se opere por efecto directo de la ley o por la última voluntad del difunto.

El impuesto sucesoral es administrado por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, para lo cual cuenta con el Departamento de Sucesiones y Donaciones.

Este impuesto debe ser pagado por los herederos, sucesores y legatarios de la persona fallecida. Para estos fines los contribuyentes deben presentarle a la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta lo que se conoce como una Declaración Jurada de Sucesión, la cual consiste en un formulario que suministra gratuitamente dicho organismo y es llenado por los interesados y legalizado por un Notario Público.

De conformidad con el artículo 26 de la Ley, la presentación de la declaración sucesoral debe hacerse dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de apertura de la sucesión, vale decir de la fecha del fallecimiento, anexándose los comprobantes de lugar, tales como actas de matrimonio, actas de nacimiento de los hijos y acta de defunción, comprobantes de gastos deducibles, etc. En caso de que los contribuyentes entiendan que los documentos que deberán anexar a la declaración sucesoral no estarán disponibles dentro del plazo de treinta (30) días antes indicado, podrán pedirle una prórroga a la Dirección General del Impuesto sobre la Renta.

Una vez que la Dirección General del Impuesto sobre la Renta recibe la declaración sucesoral, procede ésta a efectuar las investigaciones y fiscalizaciones que le permitirán comprobar que son ciertos los datos suministrados por los contribuyentes en la declaración sucesoral presentada, pudiendo ocurrir lo siguiente:

a) Si la Dirección General del Impuesto sobre la Renta está conforme con la declaración sucesoral presentada, entonces ella procederá a practicar la determinación de la obligación tributaria, es decir procederá a efectuar las comprobaciones y cálculos para saber si hay que pagar impuestos, quién debe pagar y cuánto debe pagar cada heredero. Una vez hechos estos cálculos, la Dirección General procede a notificárselo a los contribuyentes para que acudan a pagar el impuesto por ante la Colecturía de Rentas Internas.

b) En caso contrario, es decir si la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, luego de efectuar las comprobaciones y fiscalizaciones de lugar, resulta que no está conforme con la declaración sucesoral presentada, entonces ella procederá a someter a los contribuyentes, por conducto de los declarantes y mediante carta certificada, las observaciones o modificaciones que considere de lugar. En este supuesto podría presentarse lo siguiente:

b.1) Si los contribuyentes aceptan las observaciones o modificaciones hechas por el Fisco dentro de los diez (10) días de la notificación, o no las objetan dentro del mismo

plazo, se procederá a la liquidación del impuesto, sin derecho alguno a reclamo por parte de los declarantes ni de los demás herederos, sucesores, legatarios o donatarios, que estando obligados a presentar la declaración sucesoral a que se refiere la ley, no la hubieren presentado.

En este caso la Dirección General del Impuesto sobre la Renta procederá a practicar la determinación de la obligación tributaria conforme a las observaciones y modificaciones efectuadas, es decir procederá a determinar si hay que pagar impuestos, quién debe pagar y cuánto debe pagar cada heredero. Una vez hechos estos cálculos, procederá a notificarle la determinación a los contribuyentes para que éstos acudan a pagar el impuesto por ante la Colecturía de Rentas Internas.

b.2) Si el contribuyente no está de acuerdo con las observaciones hechas por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta a la declaración sucesoral, entonces podrá elevar un Recurso de Reconsideración ante la misma Dirección General del Impuesto sobre la Renta, posteriormente un Recurso Jerárquico ante la Secretaría de Estado de Finanzas y si lo desea un Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Contencioso Tributario, conforme las disposiciones del Código Tributario, que modificó en gran medida la Ley No.2569.

Debe recordarse que el cónyuge supérstite casado bajo el régimen de la comunidad de bienes, sea el esposo o la esposa, no hereda al cónyuge fallecido, sino que éste es parte de la comunidad, y por ende dicho cónyuge sobreviviente no está sujeto al pago del impuesto sucesoral, a menos que el cónyuge fallecido le haya dejado al cónyuge supérstite, mediante testamento, su parte dentro de la comunidad, caso en el cual el cónyuge supérstite sólo pagaría el impuesto por la parte que recibió en el testamento.

El impuesto a pagar depende del valor de los bienes que como consecuencia de la sucesión se reciben y del grado de parentesco existente entre el fallecido y la persona que recibe la sucesión. El cálculo del impuesto se hace en base a un porcentaje del valor de los bienes recibidos, ya sea por herencia o testamento. Por ejemplo, de acuerdo con el artículo 6 de la Ley No.2569, el porcentaje de impuesto a pagar por los hijos del difunto puede llegar hasta un diecisiete por ciento (17%) del monto de la herencia que recibe cada heredero.

El porcentaje de impuestos a pagar disminuye si la herencia es menor. Sin embargo, el porcentaje aumenta si el grado de parentesco es más lejano, para lo cual la Ley No.2569 divide las sucesiones en cuatro categorías: a) Primera Categoría, que comprende los parientes en línea directa del fallecido, con una tarifa de hasta un 17%; b) Segunda Categoría, que comprende los colaterales del segundo grado, con una tarifa de hasta un 21%; c) Tercera Categoría, que comprende los colaterales del tercer grado, con una tarifa de hasta un 27%; y, d) Cuarta Categoría, que comprende los otros colaterales y los extraños a la familia del fallecido, con una tarifa de hasta un 32%.

En adición a lo anterior, el párrafo del artículo 28 de la Ley No.2569 dispone que "en los casos en que la masa sucesoral comprenda bienes inmuebles, se reputará, cual que sea el valor del efectivo, créditos mobiliarios, prendas, ajuares de casas y otros bienes muebles, que el valor de dichos bienes muebles equivale como mínimo al 10% (diez por ciento) del valor de los bienes inmuebles y este valor servirá de base en cuanto a ese aspecto a la liquidación del impuesto, a menos que se compruebe que es mayor que el resultado del porcentaje indicado".

Para calcular el impuesto a pagar la ley permite que se deduzcan de los bienes dejados por el difunto, lo siguiente: las deudas dejadas por éste al momento de su fallecimiento, los impuestos cuyo pago haya dejado pendientes, los gastos de última enfermedad, el importe de las deudas mortuorias y gastos de funerales y otros.

El objetivo único de este tipo de impuestos es el de recaudar dinero para el Estado, pues el mismo no puede servir como instrumento de desarrollo económico.

Es preciso señalar que en muchos casos la Ley No.2569 de 1950 se presenta como una ley injusta y carente de todo tipo de justificación. Así, por ejemplo, la ley únicamente exime del pago del impuesto aquellas sucesiones que tengan un valor menor de mil pesos (RD\$1,000.00), lo cual en esta época resulta prácticamente absurdo.

Una correcta ley de impuesto sucesoral debe tomar en consideración el grado de parentesco o afinidad existente entre el difunto y los herederos o legatarios. Así, por ejemplo, cuando se trata de hijos del difunto, la ley debe establecer una exención de por lo menos RD\$100,000.00 por cada hijo y dejar fuera del ámbito del impuesto sucesoral el inmueble, con todo su mobiliario, utilizado por el difunto como vivienda familiar.

No es justo que si una persona tiene hijos menores de edad, por ejemplo, y al morir sólo deja un efectivo de RD\$20,000.00 y una casa o apartamento donde viven sus hijos, se le exija a esos herederos que paguen el impuesto sucesoral y si no tienen con qué pagarlo, exigirles entonces que vendan esa vivienda para pagar el tributo debido.

El impuesto sucesoral debe aplicarse a grandes fortunas, no a personas que a penas cuentan con lo esencial para vivir y sólo heredan lo suficiente para una buena alimentación y educación. Además, este impuesto debe ser justo y razonable, incluso para las grandes fortunas, pues un impuesto elevado ocasionaría la fuga de capitales e inversiones y provocaría la insolvencia ficticia de poderosos magnates, mediante la constitución en el extranjero de compañías tenedoras de acciones.

Al tratarse de un tributo interno nacional, una gran parte de la Ley No.2569 fue modificada por el Código Tributario. Ahora bien, aunque el Código Tributario modificó gran parte de la

Ley No.2569, sobre todo en lo referente a los aspectos generales de todo tributo, tales como los deberes y obligaciones de los contribuyentes y del Fisco, los procedimientos, recursos, infracciones y sanciones, los aspectos especiales de este impuesto, tales como la tasa o alícuota, la base imponible o base de cálculo, las deducciones permitidas y otros, siguen siendo regidos por la Ley No.2569, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Entendemos que esta Ley No.2569 debe ser modificada. Aprovechemos la reforma tributaria para trabajar en este sentido.

Periódico Ultima Hora
2 de julio 1992, pág.10

El Impuesto sobre Patentes y los Ayuntamientos

En virtud de la Ley No.213 de fecha 11 de mayo de 1984, que derogó la Ley No.4456 del 24 de mayo de 1956, se estableció en el país un impuesto a ser pagado por toda persona física o moral que ejerza cualquier negocio comercial o industrial. Es el impuesto sobre patentes comerciales e industriales.

Este impuesto debe ser pagado por toda persona física o moral que realice cualquier tipo de actividad comercial o industrial, como sería, por ejemplo, la fabricación de mercancías, la compra y venta de productos, la importación o exportación, la prestación de ciertos servicios y otros negocios o actividades descritos por la ley.

Para el cálculo del impuesto a pagar la Ley No.213 toma en consideración varios aspectos: tipo de comercio o negocio, mercancía a fabricar, equipos con los cuales se fabrican las mercancías, capital del negocio, inventario, etc.

En lo que respecta a la tasa o alícuota, en la mayoría de los casos la ley establece de manera expresa y específica el impuesto que debe pagarse para cada actividad. Así, por ejemplo, se consigna una lista de actividades comerciales y a cada actividad se le establece un impuesto. Una lista similar se consagra para cada actividad industrial, asignándole la ley un impuesto diferente a cada una de ellas.

Sin embargo, y en razón de que resultaba imposible para el legislador establecer en la ley todo tipo de actividad comercial o industrial y fijarle un impuesto específico a cada una de ella, éste consignó que cualquier otra actividad comercial o industrial no incluida

expresamente en la ley sería gravada por el impuesto de patentes que le sea fijado por el Director General de Rentas Internas, para lo cual éste debe tomar en cuenta el tipo de negocio, capital invertido, número de empleados y otros factores. Debe indicarse, no obstante, que sobre este particular existe mucha controversia, pues la mayoría de los autores coinciden en que tal prerrogativa constituye una violación a los artículos 37, numeral 1, de la Constitución, que establece el Principio de Legalidad Tributaria, y 4 de la Constitución, que consagra el Principio de la Indelegabilidad de los Poderes del Estado.

Además, la ley consagra en su artículo 30 que en los comercios no descritos de manera expresa en la ley y que tengan inventario, el impuesto se pagará en base a un porcentaje del valor del inventario del negocio.

El impuesto sobre patente comercial o industrial debe ser pagado anualmente por la persona o empresa que realice la actividad gravada. Debe pagarse antes del inicio de la actividad gravada y hasta el veintiocho de febrero de cada año. El pago se efectúa mediante la presentación a la Dirección General de Rentas Internas (Colecturía) de un formulario que suministra dicho organismo y que es llenado, firmado y sellado por el contribuyente. Este formulario llenado se presenta conjuntamente con el pago del impuesto y a cambio al interesado se le entrega inmediatamente su Certificado de Patentes. Vencido el período fiscal para el cual se obtuvo la patente, ésta debe ser renovada por el contribuyente.

La falta de cumplimiento oportuno por parte del contribuyente de su obligación de pagar el impuesto de patentes, podría ocasionarle serios perjuicios, entre ellos: recargos por mora, ascendentes a un veinticinco por ciento (25%) del monto del impuesto a pagar, para el primer mes de mora, y de un cinco por ciento (5%) para cada mes subsiguiente, multas, intereses indemnizatorios y hasta clausura del establecimiento.

Como muestra al público de que el contribuyente ha cumplido con su obligación de pago del impuesto, la ley exige que el administrado coloque en su establecimiento, en un lugar visible, el Certificado de Patentes que se le ha expedido.

El impuesto sobre patentes comerciales e industriales es administrado y cobrado por la Dirección General de Rentas Internas, ingresando al gobierno central las recaudaciones que se obtengan por este concepto.

El objetivo esencial del impuesto de patentes es estrictamente recaudatorio, es decir que su finalidad no es la de servir de instrumento para el desarrollo de ciertas áreas o actividades de la economía, sino simplemente la de obtener recursos financieros adicionales para que el Estado pueda cumplir con sus fines.

Los actuales momentos en que nuestro país está sumergido en un amplio programa de reforma tributaria, es un momento oportuno para revisar la Ley No.213, sobre patentes comerciales e industriales.

Lo ideal sería derogar este tipo de impuesto, tal y como ha ocurrido en otros países. Sin embargo, el impuesto sobre patentes bien podría ser modificado y utilizado como un medio para ingresar nuevos recursos a los Ayuntamientos.

Si se deroga completamente la Ley No.213 sobre patentes y en su lugar se dicta una nueva ley donde se establezca que, por ejemplo, los comercios e industrias deberán pagar al Ayuntamiento donde esté ubicado ese negocio o industria, un impuesto específico anual de equis pesos por cada metro cuadrado de solar y construcción que utilice ese comercio o industria para realizar sus actividades, se podría conseguir que los Ayuntamientos del país puedan obtener recursos adicionales para cumplir con sus fines, un mayor control y fiscalización del tributo y hacerlo más justo y equitativo.

Entendemos que los Ayuntamientos del país son bastante deficientes, pero también entendemos que no se les proporcionan los recursos necesarios para operar correctamente.

Con la traslación del impuesto de patentes comerciales e industriales a los Ayuntamientos, en la forma en que anteriormente hemos sugerido, se podría lograr llevar nuevos recursos financieros a los Ayuntamientos, sin necesidad de tener que crear nuevos impuestos, en perjuicio de los particulares y de sus actividades económicas.

Periódico Ultima Hora,
8 de julio de 1992, pág. 9.

Inconstitucionalidad del Impuesto a Favor del Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Sindicalizados de la Construcción.

La Ley No.6-86, de fecha 4 de marzo de 1986, que crea el Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Sindicalizados de la Construcción, establece un impuesto a favor de los trabajadores sindicalizados de la construcción.

El artículo 1 de esta Ley consagra que se establece la especialización del 1% (uno por ciento) sobre el valor de todas las obras construidas en el territorio nacional, incluyendo las del Estado, para la creación del Fondo Común de Servicios Sociales, Pensiones y Jubilaciones a los Trabajadores Sindicalizados del Area de la Construcción y todas sus ramas afines.

En su artículo 2 la Ley autoriza a retener el 1% (uno por ciento) a los trabajadores del pago de cada obra que se realice para acumularlo a la causa y objetivo de la ley, consignándose en su artículo 3 que la especialización del 1% (uno por ciento) establecida por esta ley se aplicará a toda construcción, reparación, remodelación o ampliación de construcciones cuyo costo exceda de los RD\$2,000.00 en adelante, calculados por el departamento correspondiente de la Secretaría de Estado de Obras Públicas y Comunicaciones, incluidas las obras del Estado Dominicano.

En lo que se refiere al destino que debe dársele al dinero que sea recaudado por este impuesto, el artículo 8 de la Ley indica que "los valores acumulados por concepto de esta ley serán distribuidos en un 50% para los servicios sociales de las organizaciones y sus miembros y un 50% para las pensiones y jubilaciones", consagrándose en el artículo 11 de la misma que todas las federaciones, sindicatos y trabajadores del área de la construcción y afines disfrutarán de los mismos derechos y los recursos que se acumulen por concepto de esta ley serán para uso exclusivo de esta clase.

Normalmente en las calles del país se circundan inspectores del Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Sindicalizados de la Construcción, cuya misión es detectar las construcciones y verificar si el impuesto creado por la Ley No.6-86 ha sido pagado. En caso de no haberse pagado, se procede a levantar un acta donde se hace constar que el contribuyente ha violado el artículo 1 de la Ley No.6-86, por no haber depositado en la Dirección General de Rentas Internas el monto del impuesto, equivalente al uno por ciento (1%) del valor de la obra.

Posteriormente el Fondo de Pensiones procede a notificarle al contribuyente el acta levantada, notificándole una intimación de pago. Si aún así el pago no es satisfecho, el Fondo de Pensiones inicia un procedimiento de cobro compulsivo, apoderando del caso una cámara civil.

A nuestro entender la Ley No.6-86 presenta los siguientes aspectos inconstitucionales:

A) Violación del literal e), Artículo 9 de la Constitución:

Esta disposición establece que todos los particulares deben "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas", lo cual implica lo siguiente:

1) La obligación de pagar impuestos;

2) Que el pago de tributos debe ser proporcional a la capacidad contributiva de la persona obligada a pagarlo; y,

3) Que los tributos únicamente pueden ser establecidos para solventar las cargas públicas, no para beneficio directo de los particulares.

En consecuencia, la Ley 6-86 se contrapone directamente con el principio de que los impuestos solamente pueden ser establecidos para cargas públicas, pues esta Ley No.6-86 determina que los valores acumulados o recaudados en virtud de este impuesto se distribuirán en una proporción de un 50% para los servicios sociales de la organización (Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Sindicalizados de la Construcción) y de los miembros que componen el mismo, y el otro 50% para pensiones y jubilaciones de estos obreros (art.8 de la Ley 6-86).

En virtud de lo anterior se desprende la inconstitucionalidad de la Ley No.6-86, pues la misma establece un impuesto para beneficio exclusivo de un grupo determinado de personas, vale decir del Fondo de Pensiones indicado, de los miembros del mismo y de los trabajadores sindicalizados de la construcción.

Es decir, que el impuesto consignado en la Ley No.6-86 no ha sido establecido para que el Estado solvete las cargas públicas, como indica la Constitución, sino para beneficio de particulares.

B) Violación a los Artículos 8, numeral 5), y 100 de la Constitución:

El Artículo 8 numeral 5 de la Constitución expresa claramente que "la ley es igual para todos". Por su parte, el Artículo 100 de la misma señala que "la República condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos".

Estos artículos imponen el principio de que todos somos iguales ante la ley. La ley, por lo tanto, no puede establecer privilegios, desigualdades o discriminaciones entre los dominicanos.

Sin embargo, en el caso específico de la Ley No.6-86, la violación de la Constitución es manifiesta cuando se crea un impuesto a toda construcción, reparación, remodelación o ampliación de construcciones de un 1% sobre el valor de la obras, para beneficio exclusivo de los obreros de la construcción (art. 3 de la Ley No.6-86).

Recordemos que el artículo 11 de la ley 6-86 señala que todas las federaciones, sindicatos y trabajadores del área de la construcción y afines disfrutarán de los mismos derechos y los recursos que se acumulen por concepto de esta ley serán para uso exclusivo de esta clase.

En otras palabras, a través de la Ley No.6-86 se está creando un impuesto que no beneficia por igual a todos los dominicanos, sino únicamente a una parte mínima de dominicanos que se creen son privilegiados y que merecen un trato especial, distinto y discriminatorio, en perjuicio de la mayoría de los dominicanos.

Y nosotros nos preguntamos:

1) ¿Qué de especial y de privilegio merecen los obreros sindicalizados de la construcción, que no se merezcan también otros dominicanos, tales como los barrenderos, el servicio doméstico, los agrónomos, los alguaciles, los policías, etc.?

2) Qué de especial y de privilegio merecen los obreros sindicalizados de la construcción que no se merezcan también aquellos obreros de la construcción que no están sindicalizados? ¿Es que acaso la Constitución no le otorga el derecho de sindicalizarse o no?

La verdad es única e indiscutible: ninguna persona o grupo determinado puede tener privilegios en contra y en discriminación de otra persona o grupo, pues tal situación implicaría una violación aberrante de la Constitución de la República y no puede ser permitida por aquellos llamados a velar por el control y el respeto de la Constitución.

C) Violación al Artículo 8, numerales 7 y 11 literal a) de la Constitución:

La Constitución dominicana consagra como principios básicos el derecho que tiene todo ciudadano a la libertad de asociación y a la libertad sindical. Sin embargo, la Ley No.6-86 crea una discriminación irritante en contra de aquellos trabajadores de la Construcción que no se encuentran sindicalizados, vulnerando evidentemente los principios de igualdad y de libre asociación.

Tal y como se expresó antes, el artículo 11 de la Ley 6-86 consigna expresamente que "todas las federaciones, sindicatos y trabajadores del área de la construcción y afines disfrutarán de los mismos derechos y los recursos que se acumulen por concepto de esta ley serán para uso exclusivo de esta clase."

Por lo tanto, el artículo 11 de la Ley No.6-86 sólo reconoce el beneficio de este impuesto a las federaciones, sindicatos y trabajadores del área de la construcción y afines, privando del mismo privilegio o derecho a aquellos trabajadores que no se encuentren afiliados a alguna organización sindical.

Los argumentos que hemos expuesto como fundamento de la inconstitucionalidad de la Ley No.6-86 de 1986 quedan realmente sustentados y apoyados por dos sentencias dictadas por los tribunales de la República. Veamos:

1) La Corte de Apelación de la ciudad de Santiago, en fecha 6 de Abril de 1990, dictó una sentencia donde declara la inconstitucionalidad de la Ley No.6-86, con motivo del Recurso de Apelación incoado por el Fondo de Pensiones y Jubilaciones en contra de una sentencia dictada por la Primera Cámara Penal del Juzgado de Primera Instancia de Santiago.

El dispositivo de la sentencia de la indicada Corte de Apelación de Santiago fue el siguiente:

"FALLA: PRIMERO: Se Acogen las conclusiones incidentales formuladas por XX y en consecuencia se declara la inconstitucionalidad de la Ley 8-86 de fecha 4 de marzo de 1986, sobre Fondos de Pensiones y Jubilaciones, por vulnerar la misma el principio de igualdad y de libre asociación y libertad sindical que rige para todos los dominicanos en la Constitución de la República Dominicana; nulidad que se pronuncia en virtud de lo que establece el artículo 46 de la Constitución vigente de la República Dominicana".

2) De igual forma se manifestó nuestra Suprema Corte de Justicia, mediante sentencia de fecha 1 de Septiembre de 1989, cuando declaró inconstitucional la Ley No.148 del 30 de junio de 1983, que creó el Colegio Dominicano de Periodistas, expresando que la misma: "crea un impuesto como privilegio en favor de una clase determinada y su recaudación queda a cargo de agentes desprovistos de calidad oficial". (S.C.J, 1 de Sept. 1989, B.J. No.946-947, pág.1181)

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto y de las disposiciones del artículo 46 de la Constitución, que sanciona con la nulidad absoluta toda ley contraria a la misma, todas las disposiciones de la ley No.6-86 que vulneran los derechos individuales de los ciudadanos dominicanos y los principios generales de nuestra Constitución, son nulas de pleno derecho y en consecuencia carecen de vigencia legal.

En la actualidad la inconstitucionalidad de una ley puede ser pedida por vía principal por ante la Suprema Corte de Justicia, al amparo del numeral 1 del artículo 67 de la Constitución vigente, o presentarse por vía de excepción por ante el tribunal que sea apoderado de una demanda en cobro de este impuesto.

Por otra parte entendemos que el Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Sindicalizados de la Construcción carece de calidad y capacidad jurídica para iniciar un procedimiento de cobro compulsivo de un impuesto, específicamente del impuesto consignado en la Ley No.6-86, ya que según dispone el artículo 4 de la Ley 6-86, el impuesto que la misma establece deberá ser cobrado por la Dirección General de Rentas Internas, no por particulares.

Asimismo, el Código Tributario establecido mediante Ley No.11-92, consagra de manera expresa el procedimiento que debe seguirse para el cobro de los impuestos, indicándose los órganos administrativos y jurisdiccionales (Tribunal Contencioso Tributario), encargados de conocer las diferencias y litis que puedan surgir entre el Fisco y los Contribuyentes. Es decir, que los tribunales ordinarios, o sea las cámaras civiles, son incompetentes para conocer sobre litis relacionadas con el cobro de impuestos.

En tal sentido, cuando una cámara civil sea apoderada de un procedimiento de cobro de impuestos, ésta debe declarar inadmisibile la demanda en razón de que el Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Sindicalizados de la Construcción carece totalmente de calidad legal para iniciar procedimientos judiciales tendentes al cobro de impuestos, competencia exclusiva de los órganos recaudadores expresamente designados por la Ley, en este caso la Dirección General de Rentas Internas, y en razón de que dicha cámara civil es incompetente para conocer de dicha demanda, por tratarse de una demanda tendente al cobro de impuestos.

Los Impuestos y los Empresarios

A continuación se presenta una visión general de los principales impuestos en la República Dominicana y su impacto sobre los empresarios, al 10 de febrero de 1994.

I.- Los Impuestos de Importación.

El nuevo Arancel de Aduanas (Ley No.14-93), en la medida en que reduce los impuestos de importación de mercancías, unido a la eliminación por parte del Código Tributario de la mayoría de las leyes que contenían incentivos tributarios, conlleva a una competencia más abierta, a una apertura de los mercados internacionales, originando que las empresas dominicanas tengan que actualizarse y ser más eficientes, so pena de desaparecer.

Sin embargo, existen factores externos a las empresas que contribuyen a crear distorsiones y que impiden una competencia leal y justa para el productor dominicano, como serían, por ejemplo:

1) Altos aranceles a la importación de equipos, maquinarias y repuestos industriales y agrícolas, así como altos costos en la transportación de las mercancías.

2) Altos impuestos y sobrepagos sobre los combustibles y la energía eléctrica, amén del costo extraordinario que representa la falta de suministro de energía y la necesidad de cubrir este déficit de manera individual, con plantas eléctricas costosas en adquisición, mantenimiento y operación.

3) Recargo cambiario y comisión cambiaria para la adquisición de divisas.

4) Tiempo exagerado para el retiro de mercancías de las Aduanas, lo cual se traduce en un costo financiero.

5) Altas tasas de interés bancario.

6) Alta corrupción administrativa, lo cual conlleva a la extorsión empresarial.

7) Multas ilegales en las Aduanas.

Todo esto, como es lógico, contribuye a encarecer el producto dominicano frente al producto extranjero.

II.- En Cuanto al Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS).

Las Normas Generales dictadas recientemente por el Director General del Impuesto sobre la Renta pretenden gravar con el ITBIS las adquisiciones de envases y otros productos, hechas para la producción de mercancías exentas del ITBIS, tales como envases y materias primas para leche, salchichón y otros productos exentos. Sin embargo, el producto extranjero exento del ITBIS, que viene desde el exterior con su envase, se encuentra exento del ITBIS, en perjuicio del producto dominicano.

Por su parte, el gobierno dominicano no ha devuelto a los empresarios varios cientos de millones de pesos cobrados por concepto de ITBIS a productos exentos de este impuesto, especialmente a los exportadores.

III.- En Cuanto al Impuesto Sobre la Renta.

Debe insistirse en la necesidad de una amnistía fiscal, por una ley del Congreso Nacional y no por una Norma General de la Administración Tributaria, que permita una sincerización del patrimonio real de los contribuyentes, sin miedo a sanción, lo cual se podría traducir en mayores ingresos para el Fisco.

A su vez, la mala administración de los impuestos causa una competencia desleal entre aquellos empresarios que son frecuentemente fiscalizados, presionados y extorsionados por inspectores del Fisco, y aquellos empresarios no fiscalizados, los cuales pueden "jugar" fácilmente con el porcentaje de impuestos que nunca pagan.

Debe aprobarse el Reglamento para la aplicación del Código Tributario, pero en base a normas legales, no contrarias al Código ni otorgándole al Fisco poderes discrecionales arbitrarios. Este reglamento debe contener, entre otras cosas, disposiciones claras sobre el ajuste por inflación y la depreciación acelerada para empresas que laboran más tiempo de lo normal.

IV.- En Cuanto a las Normas Generales de la Administración Tributaria.

Lamentablemente el Director General del Impuesto sobre la Renta se ha autoatribuido potestades congresionales, contradiciendo y modificando las disposiciones del Código Tributario. Esto ocasiona, como es lógico, una enorme inseguridad jurídica entre los inversionistas.

Por suerte, en algunas ocasiones el Director General del Impuesto sobre la Renta se ha mostrado receptivo ante algunas sugerencias y ha variado su postura original.

Por ejemplo, el Director General del Impuesto sobre la Renta no puede crear infracciones y sanciones, como lo ha hecho a través de la Norma General que se refiere al Registro Nacional de Contribuyentes (RNC), ni crear o suprimir a su antojo agentes de retención, ni decretar amnistías fiscales.

V.- En Cuanto al Proyecto de Reglamento del Código Tributario.

El Proyecto de Reglamento del Código Tributario sometido al Poder Ejecutivo por el Director General del Impuesto sobre la Renta adolece de graves aspectos ilegales e inconstitucionales, lo cual amerita su completa revisión.

Por ejemplo, a través del reglamento se estaría autorizando al Fisco al cierre o clausura de negocios, por vía totalmente administrativa, lo cual, según el Código Tributario, es una atribución exclusiva de los tribunales penales, cuando existe defraudación tributaria.

Este reglamento, de aprobarse como está, podría conllevar a graves perjuicios a los empresarios y al agravamiento del sistema jurídico dominicano, independientemente del alto nivel de corrupción administrativa que puede conllevar, por su alto contenido de potestades discrecionales.

Pensamiento sobre la Evasión Tributaria

Escuchando a aquellas personas que frecuentemente hablan de la gran cantidad de impuestos que existen en nuestro régimen tributario, surgió en el infinito un ligero pensamiento que no acaba de perderse en la mente de alguien que estudia la problemática impositiva del país: la idea de la evasión tributaria.

Leyendo los periódicos, viendo la televisión o escuchando un programa radial, casi a diario alguien dice que en nuestro país hay muchos impuestos y que la presión tributaria es tan alta que terminará el Estado confiscando los bienes de los particulares.

Y surge la interrogante: ¿aquellos comerciantes e industriales, técnicos y profesionales que pregonan de manera insistente la gran cantidad de impuestos que existen, cuántos impuesto pagan? ¿Cumplen plenamente su obligación tributaria, en la forma establecida por la ley?

Aquel ligero pensamiento parecía ponerse unos binoculares y veía al importador subvaluando grandes cantidades de mercancías para pagar menos impuestos y observaba los inmensos contrabandos para evadir la autoridad del Fisco.

Y seguía mirando y veía una gran mayoría de comerciantes que llevaban doble contabilidad para no pagar siquiera un veinte por ciento (20%) de los impuestos que manda la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Y observaba a aquellos industriales que burlaban el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados (I.T.B.I.) mediante una doble facturación.

Y la vista se internaba en aquellas empresas que "atienden" a inspectores para que el informe sea lo más agradable posible y así la evasión mantenga un carácter de "amistad".

Y los ojos lucían desprenderse del pensamiento y llegar hasta aquellos que falsifican recibos de pago y hasta aquellos para los cuales la Ley de Patentes es letra muerta.

Y hasta el pensamiento piensa: ¿cuánta nobleza tendrá el evasor? ¿Será evadir una virtud o acaso un síntoma de inteligencia empresarial? ¿Cuántos de aquellos grandes defensores de la tesis de la alta presión tributaria son grandes evasores?

Y el pensamiento calla. Sólo escucha a los que hablan sin poder hablar y lamenta que escuchen y se confundan los que han de oír.

Pero el pensamiento es sordo y no oye, es mudo y no habla, sólo piensa y se ríe por no llorar y lamenta que los que dicen tener patria no la tengan.

Y el pensamiento empieza a perderse en el infinito, esperando que otro lo sustituya, aunque sabe que lentamente muere como estas letras.

Y el evasor seguirá hablando y confundiendo y seguirá evadiendo hasta evadir su propia dignidad y respeto o hasta que comprenda que es tarde para evadir.

Mientras tanto, se hablará mucho de presión tributaria y de grandes cantidades de impuestos. Y se hablará con una marcada preocupación en un rostro fingido que delante llora y por dentro ríe.

Y al obrero se le retendrán impuestos. Y el empresario que paga lo que acuerda la Ley será considerado mediocre empresario.

Y el gobierno exigirá mayores impuestos a los que pagan y los que pagan no podrán subsistir.

Y el evasor reirá y seguirá riendo hasta que en el año 3,000 empiece a pagar impuestos.

Y el pensamiento, entonces, ya se habrá perdido.

Periódico Ultima Hora
3 de octubre 1984

¿Pueden Reducirse las Exenciones?

Un punto que nunca falta en las últimas discusiones sobre los aspectos económicos del país, es el referente a la nueva política del gobierno de reducir las exenciones otorgadas en virtud de leyes de incentivos.

En efecto, en días pasados se sometió al Congreso Nacional un proyecto de ley que limita las exenciones que en la actualidad disfrutaban muchas empresas, con la finalidad de aumentar los ingresos tributarios del gobierno.

Sin lugar a dudas, nuestro régimen fiscal presenta como una de sus principales características una gran cantidad de leyes de incentivos que disminuyen en forma considerable las recaudaciones, lo que impide que leyes impositivas con fines recaudatorios cumplan su función.

En este sentido, hay que afirmar que debido a una mala estructuración de nuestra política tributaria, en nuestro país las leyes de incentivos impiden recaudar lo necesario.

Por considerar que dentro de los poderes de soberanía del Estado está el de revocar o limitar el alcance de las leyes, algunos autores entienden que el Estado puede eliminar o limitar las exenciones de impuestos que ha otorgado en virtud de leyes o contratos.

Otros autores, por su parte, entienden que si bien el Estado es soberano para derogar las leyes que el mismo dicta, o al menos limitar su alcance, debe tomarse en cuenta el principio legal de "derechos adquiridos", para afirmar que el Estado no puede unilateralmente dejar sin efecto situaciones jurídicas a las cuales él mismo se ha obligado, sobretodo tomando en cuenta las disposiciones constitucionales que versan sobre la materia (irrevocabilidad del art.110). Así, entienden que aquellas exenciones que se adquieren a través de autorizaciones o concesiones de órganos del gobierno son especies de contratos entre los particulares y el Estado, que no pueden declararse nulos por la voluntad de una de las partes, a menos que esa prerrogativa haya sido expresamente contemplada en la ley, puesto que en caso contrario no habría ningún tipo de seguridad jurídica.

Una tercera teoría afirma que el Estado puede en todo momento eliminar o limitar las exenciones concedidas, siempre que indemnice a aquellos particulares que se perjudican al revocarse un derecho otorgado.

De cualquier manera debe entenderse que el proyecto de ley comentado debe analizarse con sumo cuidado, para evitar dañar más nuestra economía.

Si bien es cierto, como se dijo anteriormente, que nuestro régimen impositivo presenta un conjunto de exenciones que impiden recaudar lo necesario, también debe tomarse en cuenta el hecho de que hay muchas empresas que han invertido en base a situaciones jurídicas y económicas determinadas.

Cambiar ahora unilateralmente las bases del juego sin indemnizar al menos los perjuicios que se causen, sería sumar un punto más a la inseguridad y desconfianza empresarial, independientemente de otras consecuencias como serían la inflación, etc.

Limitar las exenciones por reinversión de utilidades y por áreas o renglones de la economía es un aspecto importante y necesario, siempre que se haga para regir situaciones nuevas.

El proyecto de ley que cursa en el Congreso Nacional debe modificarse, con miras a reducir las exenciones que se otorguen a nuevas empresas y no para cambiar reglas de juego predeterminadas antes de la inversión.

Periódico Ultima Hora, 19 de diciembre de 1984

Las Exoneraciones a los Políticos son Ilegales

En nuestro régimen jurídico tributario actual el Presidente de la República carece de calidad legal para otorgar exoneraciones o reducciones de impuestos a la importación de vehículos y otros materiales utilizados por particulares y partidos políticos en sus campañas electorales.

En efecto, es cierto que al amparo del Párrafo II del artículo 1 de la Ley No.4027 de 1955, el Presidente de la República tenía calidad para conceder exoneraciones cuando éstas tenían por justificación una finalidad desinteresada o de utilidad pública, facultad ésta que siempre fue mal utilizada por todos los gobiernos para favorecer a los partidos políticos y a sus partidarios y amigos.

Sin embargo, y con la finalidad de eliminar los abusos y desigualdades que originaban las exoneraciones indiscriminadas y arbitrarias, el artículo 20 de la Ley No.14-93, sobre Arancel de Aduanas, derogó expresamente el Párrafo II del Artículo 1 de la Ley No.4027, despojando al Presidente de la República de la facultad legal de conceder exoneraciones.

En este sentido, debe quedar claro que el Presidente de la República no puede conceder exoneraciones ni reducciones de impuestos, pues de lo contrario se estaría violando el artículo 110 de la Constitución y el Presidente se estaría autoatribuyendo facultades que no le corresponden.

Es por lo anterior que debe entenderse que desde el punto de vista jurídico no es posible que los partidos políticos puedan ser beneficiados con exoneraciones de impuestos y que en tal virtud los mismos partidos políticos deben cumplir con la ley y abstenerse de efectuar solicitudes ilegales de impuestos.

La Amnistía Fiscal

Durante mucho tiempo nuestro país navegó en un océano de leyes tributarias mal estructuradas y carentes de todo sentido de coherencia. No existió una verdadera y coherente política tributaria que respondiera a factores predeterminados. El derecho tributario consistía en un conjunto de leyes dispersas, carentes de una estructura adecuada y la Administración Tributaria ha sido y se mantiene como un desastre a gran escala, cuya única preocupación siempre ha sido la de recaudar los ingresos que la rutina le permite recaudar.

Es por lo anterior que algunos especialistas tributarios han llegado a afirmar, con sobrada razón, que en nuestro país nunca ha existido un verdadero sistema tributario, sino un conjunto de leyes impositivas dispersas.

Las altas tasas de los impuestos, la proliferación de los negocios informales y el caos tributario existente durante tanto tiempo dieron como resultado una alta evasión de los tributos. A cualquier contribuyente le resultaba mejor no presentar su declaración jurada de impuestos o presentarla con falsedades, pues el riesgo de ser detectado y sancionado era mínimo.

Lo expresado anteriormente dió como resultado que prácticamente el cien por ciento (100%) de los contribuyentes, de una forma u otra, haya evadido total o parcialmente el pago de los impuestos, principalmente el impuesto sobre la renta.

Es así como podemos encontrar que una gran cantidad de contribuyentes tienen millones de pesos en propiedades no declaradas, efectivo en bancos nacionales y extranjeros, vehículos, etc., y que no se atreven a declarar o a regularizar su situación por temor a una persecución fiscal y al pago de cuantiosos recargos y otras sanciones.

En otras palabras, largos años de incoherencias en la legislación y en la Administración Tributaria han dado como resultado un alto grado de evasión impositiva, teniendo como consecuencia que los contribuyentes han tenido que mantenerse en un plano de ilegalidad fiscal, aún cuando puedan tener el deseo e interés de corregir esta anomalía.

Con el programa de reforma tributaria que está siendo preparado por el gobierno central, la política y la legislación tributaria parecen tomar nuevos rumbos. Con tasas impositivas adecuadas, y políticas coherentes, se espera que disminuya la evasión.

Sin embargo, existe una realidad incuestionable que debe ser tomada en consideración y sin la cual dudamos mucho de la eficiencia de la reforma: los contribuyentes viven en una situación de ilegalidad que debe ser corregida. Es necesario e imprescindible, para lograr el éxito de la reforma tributaria, que los contribuyentes declaren sus bienes y propiedades.

Para lograr lo anterior se pueden utilizar dos métodos: a) Que la Administración Tributaria inicie un gran operativo de persecución de los evasores, detectando sus propiedades y considerando como ingreso no declarado aquellos bienes y propiedades que nunca fueron declaradas a la Dirección general del Impuesto sobre la Renta, lo cual no creemos que sea la vía correcta, ya que no es cierto que la Administración Tributaria cuente con los mecanismos de control y fiscalización adecuados para estos fines, además de ser inoportuno en estos momentos; y, b) Decretar una amnistía fiscal o borrón y cuenta nueva, que es un fenómeno jurídico por medio del cual una ley decreta el perdón u olvido de una infracción.

Una ley de amnistía fiscal podría fácilmente disponer, por ejemplo, que estarán exentas del pago del impuesto sobre la renta y de cualquier tipo de sanción tributaria, y por ende no serían considerados como ingresos no declarados, aquellos bienes muebles o inmuebles (incluye dinero, propiedades, negocios, acciones en compañía, etc.) que sean declarados a la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta, dentro de un período de seis meses a partir de la publicación de la ley de amnistía.

Con esta ley de amnistía fiscal se podrían lograr, entre otros, los siguientes objetivos: a) Que muchos millones de dólares que se encuentren en el exterior retornen al país; b) Que muchos bienes y propiedades sean conocidos por el Fisco y pasen a formar parte del sistema tributario; c) Que se aumente el número de contribuyentes; d) Que muchos negocios informales entren a la formalidad, incrementándose así las recaudaciones fiscales.

Siempre hemos sido partidarios del castigo al infractor. Sin embargo, hay una realidad que debe tomarse en consideración; una realidad que entendemos tiene que ver con todos los dominicanos. Hay que ser prácticos y vivir en la realidad. Nadie va a declarar voluntariamente los bienes y negocios que posee, si no se le garantiza que su acto voluntario no será castigado. La amnistía fiscal, conjuntamente con la reforma tributaria, es imprescindible.

Periódico Ultima Hora, 21 de abril de 1993, pág.9

La Doble Tributación Internacional

Conceptualizándose como la situación en la cual una misma actividad o hecho es gravada por las leyes tributarias de dos o más países o Estados, la doble tributación enmarca una problemática poco conocida, que vale la pena analizar.

Sabido es que la potestad tributaria de un Estado le permite a éste exigir impuestos de los particulares, con el fin de solventar las cargas o gastos públicos.

Sin embargo, en ocasiones se presentan casos en los cuales una misma persona se encuentra obligada frente a fiscos de distintos países. Tal es el caso, por ejemplo, de la República Dominicana que en materia del impuesto sobre la renta mantiene el criterio de la fuente, es decir que todas las rentas producidas en este país deben tributar al fisco dominicano, independientemente de que quien la produzca sea un nacional o extranjero, y del fisco norteamericano que mantiene el principio de la fuente y la nacionalidad, bajo el cual todos los que sean nacionales estadounidenses deben tributar en los Estados Unidos, independientemente de que genere rentas en ese país o en el exterior.

De este modo, cuando una empresa norteamericana opera en la República Dominicana, se presenta el caso de que tendría que tributar tanto ante el fisco dominicano como ante el fisco estadounidense.

Para evitar situaciones como la anterior se han efectuado distintos estudios sobre la doble imposición internacional, planteándose diversas soluciones o atenuantes, algunas de carácter convencional y otras de carácter unilateral.

Dentro de las medidas convencionales se citan aquellos tratados bilaterales y multilaterales celebrados entre Estados. En 1976, por ejemplo, la República Dominicana firmó con Canadá un "Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal".

Estos tratados internacionales pueden constituir un perjuicio para los países subdesarrollados, ya que en ellos generalmente prima el principio de la nacionalidad, y estos países casi no cuentan con inversiones transnacionales, por lo cual hay que tener sumo cuidado con los mismos.

Las medidas unilaterales, por su parte, son normas que establecen los Estados en sus legislaciones. Dentro de las más comunes pueden citarse las siguientes:

a) Cobro diferido o Tax Deferral: A través de este método se difiere el cobro de los impuestos nacionales hasta tanto se remita la renta al país de origen del inversionista;

b) Descuento o Tax Credit: Mediante el cual en el país de origen del inversionista se descuentan los impuestos pagados en el país de la fuente. Por ejemplo, si el inversionista es de nacionalidad estadounidense, en los Estados Unidos se descuentan los impuestos que ese inversionista pague en la República Dominicana;

c) Crédito de Inversión o Investemt: Permite descontar en el país de origen del inversionista, un porcentaje de la inversión realizada en el extranjero;

d) Descuentos de Impuestos Exonerados o Tax Sparing: A través de este método el país de origen de la inversión acepta como deducible los impuestos exonerados en el país de la fuente;

e) Reducción de Impuestos o Tax Reduction: Se aplican alícuotas menores a las rentas obtenidas en el extranjero, que a las rentas nacionales;

f) Exención General o Tax Exemption: Mediante el cual el país de origen de la inversión considera exentas las rentas o patrimonios obtenidos en el extranjero.

De todos estos métodos tiene vital importancia para la República Dominicana el sistema denominado Descuento de Impuestos Exonerados o Tax Sparing, especialmente para los casos de empresas de zonas francas, puesto que en la mayoría de los casos las exenciones no aprovechan a las empresas, sino al fisco extranjero.

En efecto, debido a que en muchos casos el fisco del lugar de origen del capital no acepta como deducible las exenciones otorgadas en la República Dominicana, las empresas establecidas en zonas francas deben tributar ante el fisco extranjero como si no existiesen dichas exenciones.

Periódico Ultima Hora, 1984

Tres Artículos sobre el Proyecto de Código Tributario Dominicano

Primer Artículo.

Durante mucho tiempo el régimen tributario de la República Dominicana ha carecido de un ordenamiento jurídico capaz de regular las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes.

Es ésta una de las razones fundamentales que han motivado a la Secretaría de Estado de Finanzas a implementar un amplio programa de reestructuración impositiva, abarcando extensos trabajos de actualización y mejoramiento de un régimen tributario que en la actualidad cuenta con pocos medios para cumplir con eficiencia la relación jurídico tributaria.

Es partiendo de lo anterior idea que la Secretaría de Estado de Finanzas, en colaboración con técnicos del sector público de la Organización de Estados Americanos, ha elaborado un

Anteproyecto de Código Tributario tendente a establecer las normas básicas que regularían la relación jurídica entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, y el cual es actualmente un Proyecto de Ley en espera de conocimiento congresional, luego del sometimiento que a tales efectos hiciera el Poder Ejecutivo.

Pero el Proyecto de Código Tributario no es sólo un conjunto de normas tendentes a regular una situación determinada. Es un paso de avance sin precedentes en nuestro ordenamiento jurídico tributario. Significa el primer paso en el largo camino de reformar el actual régimen impositivo hasta convertirlo en un verdadero sistema tributario capaz de cumplir un cometido.

El Proyecto de Código Tributario, en caso de ser aprobado por las Cámaras Legislativas, significaría establecer en el país un régimen jurídico tributario acorde con las legislaciones más modernas de América Latina y el mundo, unificando en un sólo ordenamiento jurídico disposiciones de carácter sustantivo, administrativo y procesal, así como estableciendo normas que garantizarían el cumplimiento de los derechos y obligaciones de la Administración Tributaria y de los contribuyentes.

En efecto, al consagrar de manera expresa la forma en que nace y se extingue la obligación tributaria, así como las consecuencias de su incumplimiento, se estarían sembrando las bases que garantizarían el ejercicio del derecho impositivo en el país, pues se consagraría de manera clara y específica el principio de legalidad de la imposición, contemplando actualmente en la Constitución de la República.

Por otro lado, el Proyecto de Código Tributario establece amplias y concretas disposiciones referentes a la administración de los impuestos, consagrando de forma expresa las potestades y deberes tanto de la Administración como de los contribuyentes y llevando a su mínima expresión el poder discrecional que actualmente tiene la Administración Tributaria, lo cual se traduciría en mayores garantías para los contribuyentes.

Asimismo, al disponerse de manera expresa los procedimientos administrativos que deben seguirse en cada caso, el Proyecto de Código Tributario ofrece a los contribuyentes la seguridad de que cualquier expediente será ventilado en la forma previamente establecida por la Ley.

Pero para más seguridad y garantía, el Proyecto de Código Tributario ofrece a los contribuyentes recursos contra las decisiones de la Administración Tributaria, los cuales se conocerían en la mayoría de los casos en organismos jurisdiccionales distintos a la propia Administración, lo que implicaría una más justa y equitativa aplicación del derecho.

Para la Administración Tributaria, por su parte, el Proyecto de Código Tributario no significa de manera directa incrementar las recaudaciones fiscales, puesto que no es una Ley que

establece impuestos ni aumenta las alícuotas a los existentes. Significa, sin embargo, sembrar las reglas del juego desde el punto de vista jurídico tributario, así como tener a su disposición los medios legales necesarios para poder cumplir con mayor eficacia el mandato de la Ley.

En síntesis, el establecimiento de un Código Tributario en nuestro país es algo más que un conjunto de disposiciones legales que regulan una situación determinada. Es sembrar las bases para reformar un régimen arcaico, introduciendo los principios de legalidad, celebridad, simplicidad y economía, que debe tener todo sistema tributario.

Este artículo se publicó en la
Revista Congreso, órgano del
Congreso Nacional, en el año
de 1985.

Segundo Artículo.

Atendiendo al programa de reforma tributaria que en la actualidad está llevando a cabo el gobierno dominicano en colaboración con el PNUD de la Organización de las Naciones Unidas, fue preparado un proyecto de Código Tributario que está siendo conocido por las Cámaras Legislativas y el cual, dada su importancia, merece ser comentado, aunque sea a grandes rasgos.

La importancia de un Código Tributario consiste en la necesidad de unificar en un solo cuerpo legal y con coherencia manifiesta, el ordenamiento jurídico general que ha de regular los tributos (sean impuestos, tasas o contribuciones) y la relación jurídica, tributaria y administrativa que de ellos se desprende.

En el Código Tributario se sentarían las reglas generales aplicables a todos los tributos (o al menos a una gran mayoría de ellos), las facultades o poderes de que goza la Administración Tributaria frente a los contribuyentes, las sanciones al incumplimiento de la obligación de pagar el tributo debido, los derechos de los contribuyentes y otras regulaciones de gran importancia para definir con claridad y precisión los derechos y obligaciones que tienen las partes involucradas en la tributación. De esta manera, con un Código Tributario no sólo se fijarían reglas de juego claras y predeterminadas, evitando abusos y arbitrariedades, sino también igualdad de reglas para los distintos tributos.

En adición al Código Tributario se establecerían leyes especiales que regularían los aspectos específicos de cada tributo. Estas leyes especiales consagrarían el hecho generador de la

obligación tributaria (acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar el impuesto), la base imponible, la tasa o alícuota y otras normas particulares de cada tributo.

De esta manera, mientras el Código Tributario se encargaría de contemplar las normas generales aplicables a todos los tributos (o al menos a la mayoría), las leyes especiales de impuesto (tales como la ley del ITBIS, del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto Selectivo al Consumo y otras) establecerían los aspectos esenciales de cada uno de ellos.

El Proyecto de Código Tributario Dominicano, no obstante, ha mezclado lo que realmente es el Código Tributario (aspectos generales) con las leyes específicas para cada tributo, consignando en su primera parte el Código Tributario, bajo el título de "Las Normas Generales, Procedimientos y Sanciones Tributarias" y en partes subsiguientes estableciendo los aspectos específicos y particulares para los distintos impuestos.

El Proyecto de Código Tributario Dominicano ha sido redactado para regir únicamente los tributos internos nacionales, en contraposición al proyecto original (hecho a finales de la década de los años de 1970) y el cual fue configurado para regular también los impuestos de aduanas.

En lo que respecta a la primera parte del Proyecto de Código Tributario, es decir a las reglas comunes aplicables a los tributos, es preciso señalar que de su simple lectura se desprenden enormes errores y contradicciones que deben ser corregidos antes de su aprobación, pues de lo contrario se estarían sembrando las bases para una pesadilla jurídico tributaria que podría desembocar en un caos general, tanto para los contribuyentes como para el Fisco.

Tratándose de un código de tanta importancia como es el Código Tributario, lo correcto y aconsejable es que el gobierno central y las Cámaras Legislativas adopten las siguientes posturas: a) No apresurarse en su aprobación; b) Buscar la asesoría de técnicos especializados en tributación; c) Reformular casi totalmente el Proyecto en cuestión; y, d) Una vez elaborado un Proyecto de Código Tributario coherente y sin contradicciones, preparar vistas públicas para escuchar las opiniones y criterios de todos los sectores que tengan algo que aportar.

No hay que olvidar que un código es una ley y que una ley mal redactada puede traer graves consecuencias; que es mejor no tener ley que tener una ley contradictoria y que origine abusos y arbitrariedades.

Hagamos las cosas bien hechas. Para eso tenemos tiempo y disposición.

Tercer Artículo.**I.- Idea General de un Código Tributario.****A.- Importancia de un Código Tributario.**

La importancia que reviste para la República Dominicana la existencia de un Código Tributario consiste en unificar en un solo cuerpo legal, con coherencia manifiesta y conceptos predeterminados, las disposiciones generales aplicables a todos los tributos o al menos a la mayoría de éstos.

B.- Contenido de un Código Tributario.

Un Código Tributario debe contener los aspectos generales, desde el punto de vista jurídico, que se desprenden del fenómeno de la tributación. Por lo tanto, debe incluir, entre otras muchas normas importantes, los siguientes aspectos:

- 1.- Definir con claridad y precisión el concepto de tributo y su clasificación;
- 2.- Determinar los sujetos (activo y pasivo) de la obligación tributaria y sus deberes;
- 3.- Las potestades o facultades de que disfruta la Administración Tributaria;
- 4.- Establecer las infracciones y sanciones tributarias;
- 5.- Consagrar los distintos procedimientos;
- 6.- Establecer los recursos en materia tributaria, plazos, requisitos y procedimientos;
- 7.- Disponer el mecanismo de cobro coactivo de la deuda tributaria;
- 8.- En fin, regular los aspectos jurídicos tributarios que emergen de la tributación.

C.- Código Tributario y Ley de Impuesto.

Mientras el Código Tributario establece las normas generales aplicables a todos o la mayoría de los tributos, las leyes especiales de impuestos deben consagrar las normas particulares aplicables a cada tributo.

Así, existirá un Código Tributario, por un lado, que contendrá las normas generales aplicables a todos los tributos, y por otro lado existirán tantas leyes de impuestos como impuestos haya, las cuales únicamente contendrán aspectos específicos respecto de cada tributo en particular (hecho generador del impuesto, tasas o alcúotas, exenciones a ese impuesto, etc.) y no disposiciones generales y comunes a todos los tributos.

D.- Ventajas de un Código Tributario.

Dentro de otras ventajas que ofrece contar con un Código en materia de impuestos, podrían ser señaladas las siguientes:

- 1.- Mayor uniformidad y coherencia;
- 2.- Mejor aplicación y administración de los tributos;
- 3.- Existencia de reglas claras y predeterminadas;
- 4.- Mejor manejo de las normas;

II.- La Realidad Jurídico Impositiva Dominicana.

En la República Dominicana no existe un verdadero sistema tributario, sino un conjunto de leyes impositivas distintas y mal estructuradas, dictadas, en la mayoría de los casos, para resolver problemas inmediatos.

Nuestro país carece de una ley general que regule las relaciones jurídicas entre la Administración Pública y los particulares. La ley de Secretarías de Estado es muy limitada.

En lo que respecta al Derecho Tributario, existen muchas leyes de impuestos, pero cada una de ellas consagrando disposiciones aisladas. Cada ley de impuestos contempla sus propios procedimientos, recursos y sanciones. Esto hace que no existan reglas comunes. Así, no existe uniformidad ni coherencia jurídico tributaria, de donde se desprende la verdadera importancia del Código.

Por lo tanto, dentro del programa de reforma tributaria que se está llevando a cabo actualmente, debe estar incluido el Proyecto de Código Tributario, que será la base del Derecho Tributario.

III.- El Proyecto de Código Tributario Dominicano.**A.- Historia.**

A finales de los años de 1970 un grupo de técnicos dominicanos y extranjeros preparó un Proyecto de Código Tributario para la República Dominicana. Este proyecto presentaba los siguientes aspectos:

- 1.- Se aplicaría a todos los tributos nacionales, incluyendo los impuestos de las aduanas (importación y exportación) y excluyendo los tributos municipales (aplicados por los Ayuntamientos);

2.- Se definían y clasificaban los distintos tributos y los aspectos relativos a las exenciones;

3.- Se eliminaba el Recurso Jerárquico ante la Secretaría de Estado de Finanzas y en su lugar se creaba la Cámara Tributaria Administrativa como órgano independiente de la Administración Tributaria, pero enmarcada dentro de la Administración Pública y cuyos "jueces" eran nombrados por el Presidente de la República;

4.- Se creaba el Tribunal Contencioso Tributario como tribunal paralelo al Tribunal Superior Administrativo, creado en virtud de la Ley No.1494 de 1947;

5.- Se mantenía la figura del solve et repet, es decir pagar previamente los impuestos exigidos antes de empezar a litigar, y el cual había sido establecido por la Ley No.1494;

6.- Este anteproyecto de Código solo se refería a las reglas generales de los tributos, sin hacer figurar en su articulado las disposiciones específicas de cada tributo existente;

7.- En términos generales este anteproyecto era muy bueno. Sin embargo, contenía normas muy avanzadas para la realidad dominicana del momento, principalmente en lo relativo a las notificaciones por correos, requisitos para formar parte de la Cámara Tributaria y el Tribunal Contencioso, etc.

B.- El Actual Proyecto de Código Tributario.

1.- Su Elaboración.

Como si se tratase de remendar un vestido, los redactores del actual Proyecto de Código Tributario tomaron como base esencial para su trabajo el Proyecto de Código de Trabajo que había sido elaborado a finales de la década de los años 1970 e hicieron lo siguiente:

a) Le eliminaron una gran cantidad de artículos de suma importancia, tales como el concepto de tributo y su clasificación, el concepto de obligación tributaria, los sujetos del tributo, las exenciones y otras de vital importancia para definir con claridad y precisión las reglas jurídicas;

b) El nuevo Proyecto de Código Tributario se aplicaría a los "tributos internos nacionales". Sin embargo, el Proyecto de Código Tributario no define lo que es un tributo interno ni un tributo nacional. No obstante, debe interpretarse en el sentido de que el mismo no se aplicaría a los tributos de las aduanas ni a los municipales;

c) Se consagra el Recurso Jerárquico ante el Secretario de Estado de Finanzas en contra de las decisiones de la Administración Tributaria y se elimina la Cámara Tributaria Administrativa;

d) Se mantiene el fenómeno del solve et repet;

e) Se crea el Tribunal Contencioso Tributario como tribunal independiente del Tribunal Superior Administrativo;

f) Se le incorporó al Código Tributario leyes específicas de impuestos.

Para hacer lo anterior, los redactores del nuevo Proyecto de Código Tributario tomaron como base el anterior proyecto de código, le eliminaron parte de su articulado, le incorporaron retazos de algunas leyes existentes (Ley No. 5911 de 1962, del Impuesto sobre la Renta, Ley No.1494 de 1947, del Tribunal Superior Administrativo, etc.) y finalmente dividieron el Proyecto de Código Tributario en varios títulos: el primero destinado a lo que realmente debe ser el Código Tributario y los demás a las leyes especiales de impuestos, tales como el Impuesto sobre la Renta, ITBIS e Impuesto Selectivo al Consumo.

Lo anteriormente dicho dió como resultado las siguientes consecuencias:

a) Graves contradicciones en los textos, como por ejemplo en los aspectos referentes a las notificaciones, las determinaciones y otras;

b) Graves lagunas. Por ejemplo, se consagra que constituye un delito tributario la fabricación clandestina de productos sujetos a impuestos, pero el Proyecto de Código Tributario no le establece ninguna sanción a este delito;

c) Muchos textos del Proyecto de Código Tributario remiten a artículos equivocados, que nada tienen que ver con el texto que lo remite;

2.- Su Contenido.

El Proyecto de Código Tributario puede dividirse en dos partes importantes: a) El Código Tributario; y, b) Las Leyes Tributarias Incorporadas al Código Tributario.

a) El Código Tributario o Disposiciones Generales.

Dentro del Proyecto de Código Tributario se encuentra en su Título I, denominado "De las Normas Generales, Procedimientos y Sanciones Tributarias" y comprende los siguientes aspectos:

a.1) El Código Tributario sólo se aplicaría a los tributos internos nacionales. Por lo tanto, se excluyen los impuestos de aduanas y los municipales.

a.2) Establece los deberes y facultades de que goza la Administración Tributaria;

a.3) Establece los deberes que deben cumplir los contribuyentes y regula la Obligación Tributaria;

a.4) Comprende normas sobre el acto de determinación de la obligación tributaria;

a.5) Establece dos recursos administrativos: Reconsideración y Jerárquico;

a.6) Establece recursos jurisdiccionales ante el Tribunal Contencioso Tributario y el recurso de Casación ante la Suprema Corte de Justicia.

a.7) Establece distintos procedimientos administrativos, referentes a la determinación, aplicación de sanciones, fiscalización, reembolso del pago indebido, cobro coactivo y medidas cautelares, etc.

a.8) Establece las distintas infracciones y delitos tributarios y sus sanciones.

b) Las Leyes Tributarias Incorporadas al Código.

Los redactores del Proyecto de Código Tributario pudieron optar entre lo siguiente: 1) Que el Código Tributario únicamente contemplara las normas generales y comunes aplicables a todos los tributos, dejando a leyes especiales el establecimiento de los impuestos: y, 2) Elaborar un solo cuerpo legal que en una de sus partes contemplara los aspectos generales de los tributos y en otras de sus partes estableciera las distintas leyes impositivas. Los redactores del nuevo Proyecto de Código tributario eligieron esta última alternativa.

De este modo, el Proyecto establece en su Título II el Impuesto sobre la Renta, en su Título III el ITBIS y en su Título IV el Impuesto Selectivo al Consumo. Debe entenderse que en lo adelante cualquier otra ley de impuestos que exista, a excepción de los tributos de aduanas y los municipales, debe ser incorporada al Código Tributario, como un nuevo Título.

Veamos, no obstante, algunas ideas generales de las leyes de impuestos contenidas en el Proyecto de Código Tributario, haciendo una comparación con las leyes actualmente en vigencia.

b.1) Impuesto Sobre la Renta.

b.1.a) Se cambia el concepto de Renta:

En la Ley No.5911 de 1962, actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, predomina el concepto de Renta Producto. Es decir, que se considera gravado con el impuesto el producto periódico (constante, no eventual) que proviene de una fuente durable en estado de explotación.

En el Proyecto de Código Tributario se utiliza el concepto de Consumo más Incremento del Patrimonio. Lo que significa que todos los beneficios o utilidades que se perciban por cualquier concepto o naturaleza, más los incrementos el patrimonio (plusvalía, ganancia de capital, ingresos eventuales, etc.) estarían gravados.

b.1.b) Se cambia el concepto de la Fuente:

En la Ley No.5911 de 1962 se paga el impuesto por rentas obtenidas en la República Dominicana.

En el Proyecto se pagaría el impuesto por rentas obtenidas o producidas en la República Dominicana; pero además, los residentes o domiciliados en la República Dominicana deben pagar el impuesto por las rentas obtenidas fuera de la República Dominicana provenientes de inversiones y ganancias financieras. Es decir, se adopta el concepto de Renta Mundial.

b.1.c) Tasas o Alícuotas.

Se presume que las empresas dedicadas a las actividades que se indican más abajo, obtienen un beneficio gravable mínimo al porcentaje que se señala:

Actividad	En la Ley 5911	En el PCT
Empresas de Transportes	10% de sus ingresos	10% brutos
Empresas de Seguros	10% de sus primas	10% cobradas
Distribuidoras de Películas	15% del precio	15%
Empresas de Comunicación	10% del monto de	15% sus ingresos brutos

Mientras la Ley No.5911 establece una tasa máxima de un 73% de la renta gravada para las personas físicas, el Proyecto de Código Tributario establece un máximo de un 30%.

b.1.d) Exenciones:

Conforme al Proyecto de Código Tributario quedarán exentas del pago del Impuesto sobre la Renta las personas físicas residentes en la República Dominicana que devenguen ingresos anuales inferiores a RD\$50,000.00

b.1.e) Pago de Anticipos:

El Proyecto de Código Tributario establece que debe pagarse por anticipado el 100% de los impuestos pagados en el ejercicio fiscal anterior, de la siguiente manera: 50% al sexto mes; 30% al noveno mes; y, 20% al decimo segundo mes.

b.2) El Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS).

El Proyecto de Código Tributario pretende aumentar la tasa del ITBIS de un 6% a un 8% y fijar una tasa de un 0% a las exportaciones.

No se considerará como contribuyente del ITBIS a los comerciantes que tengan ventas inferiores a los RD\$50,000.00 mensuales.

b.3) El Impuesto Selectivo al Consumo.

Se aplicarán las siguientes tasas sobre el precio de venta o servicio de los siguientes productos:

PRODUCTO	TASA
a) Vinos	15%
b) Cervezas	10%
c) Ron	15%
d) Anís y Cremas	10%
e) Demás bebidas alcohólicas	10%
f) Cigarros y Cigarrillos	10%
g) Comunicación Larga Distancia	10%
h) Pasajes Aéreos	20%
i) Primas de Seguros	10%
j) Habitaciones de Hoteles	5%

Nota al Margen:

Debe tenerse presente que esta charla versó sobre el Proyecto de Código Tributario que fue sometido al Congreso Nacional para la consideración de éste y que posteriormente, al ser convertido en ley, muchas partes del proyecto fueron modificadas. En consecuencia, lo planteado en este artículo no es un análisis de la ley, sino de un proyecto de ley y por ende sólo puede utilizarse como parte de la historia de nuestro Código Tributario.

Charla presentada en la Universidad
Nacional Pedro Henríquez Ureña (UNPHU)
24 de abril de 1992.

La Creación del Tribunal Fiscal

Con la puesta en vigencia del Código Tributario Dominicano, aprobado mediante Ley No.11-92, del 1 de mayo de 1992, se establece que el Fisco tiene el derecho a lo siguiente:

a) Dictar títulos ejecutorios en contra de los particulares, es decir dictar especies de sentencias, sin ningún tipo de intervención judicial.

b) Juzgar y sancionar a los contribuyentes. De esta manera, el Código Tributario le otorga al Fisco la Potestad Sancionatoria, es decir un poder para conocer, decidir y sancionar las infracciones tributarias catalogadas como faltas o contravenciones.

En efecto, dispone el artículo 69 del Código Tributario que "las infracciones consistentes en sanciones pecuniarias serán conocidas y sancionadas por el órgano competente de la Administración Tributaria, de acuerdo con las normas de esta sección", agregando que "el órgano competente será aquel al cual corresponda exigir el cumplimiento de la obligación tributaria infringida", es decir la Dirección General encargada de la administración y recaudación del impuesto respectivo.

Sin embargo, el artículo 4 de la Constitución de la República consagra que los poderes del Estado son tres: Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial. Estos tres poderes son independientes en el ejercicio de sus respectivas funciones y sus encargados son responsables y no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por la Constitución y las leyes.

Señala el artículo 49 de dicha Constitución que el Poder Ejecutivo se ejerce por el Presidente de la República, estableciéndose en el artículo 55 de la misma que "el Presidente de la República es el jefe de la Administración Pública".

Por su parte, el artículo 63 de la Constitución expresa que "El Poder Judicial se ejerce por la Suprema Corte de Justicia y por los demás Tribunales del Orden Judicial creados por esta Constitución y las leyes".

En base a lo anterior surgen las siguientes preguntas: ¿De conformidad con la Constitución dominicana, puede válidamente el Código Tributario otorgarle al Fisco, sin necesidad de intervención judicial, la potestad de crear títulos ejecutorios contra los particulares, es decir dictar sentencias, y de conocer, decidir y sancionar a los contribuyentes que cometan infracciones tributarias? ¿Se estarían violando en este caso los principios constitucionales de Separación de los Poderes del Estado? ¿Se estaría convirtiendo al Fisco en una especie de tribunal?

Sobre la competencia jurisdiccional de los órganos administrativos, tanto para el cobro de la deuda tributaria como para la aplicación de sanciones, y las garantías al debido proceso, nos encontramos con las siguientes jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de México, citadas por Ernesto Flores Zavala, en Finanzas Públicas Mexicanas, págs. 179 y siguientes:

1) "Las autoridades administrativas carecen de facultades para privar de sus posesiones o derechos a los particulares, lo que no puede hacerse sino por la autoridad judicial y en los términos que la Constitución previene" (Apéndice al Tomo LXIV del Semanario Judicial, pág.511).

2) "Como el Estado lleva a cabo el cobro de los impuestos determinados por las leyes, no en uso de una facultad sometida al régimen del Derecho Privado, sino en ejercicio de un conjunto de atribuciones que las leyes fiscales reglamentan, y que indiscutiblemente tienen el carácter de autoritarias, en cuanto a que son manifestaciones claras de la soberanía material del propio Estado, es notorio que dicho cobro de impuestos no tiene que hacerse judicialmente, sino mediante disposiciones ejecutivas y unilaterales, que si bien pueden ser sometidas a una revisión jurisdiccional posterior, a solicitud de los particulares afectados, no requieren tales disposiciones para su validez la sanción previa de los tribunales" (Semanario Judicial, Tomo XXXIII, pág.2690).

3) "La idea de la Constitución es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que llegue a privar de sus derechos a un particular, se tenga antes de la privación la posibilidad de ser oído y la posibilidad de presentar las defensas adecuadas". Y en otro fallo diverso dijo: "La connotación de ser oído y vencido no puede referirse sino a la existencia en la ley de un procedimiento especial, en el que se dé audiencia al interesado y oportunidad de rendir sus pruebas" (Semanario, tomo LII, pág.2251).

4) "Esto no quiere decir, desde luego, que el procedimiento que se establezca en las leyes a fin de satisfacer la exigencia constitucional de audiencia del interesado cuando se trate de privarle de sus derechos, tenga necesariamente los caracteres del procedimiento judicial, pues bien pueden satisfacerse los requisitos a que se contrae la garantía, mediante un procedimiento ante las autoridades administrativas, en el cual se dé al particular afectado, la oportunidad de hacer su defensa y se le otorgue un mínimo de garantías que le aseguren la posibilidad de que, rindiendo las pruebas que estime convenientes y formulando los alegatos que crea pertinentes, aunque no tenga la misma formalidad que en el procedimiento judicial, la autoridad que tenga a su cargo la decisión final, tome en cuenta tales elementos para dictar una resolución legal y justa" (Informe de la Suprema Corte del año 1944, pág.63).

Como puede observarse, en México la jurisprudencia ha sido variada: en unos casos ha exigido el proceso judicial y en otros el proceso administrativo. Sin embargo, siempre ha exigido el respeto al debido proceso, en especial el derecho de audiencia.

Pero no obstante las anteriores jurisprudencias, en el caso específico de México es preciso hacer algunas observaciones de suma importancia respecto al debate que ha existido sobre la constitucionalidad o no de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria.

A diferencia de lo que ocurre con la Constitución dominicana, en la cual no nos encontramos con ninguna disposición que le otorgue a la Administración Pública el poder sancionador, en la Constitución mexicana sí existe una norma constitucional que para ciertos casos le concede a la Administración Pública un poder sancionador limitado.

En efecto, dispone el artículo 21 de la Constitución Política de México que "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de quince días".

La anterior disposición constitucional, cuya redacción es ampliamente criticada por la doctrina, originó y mantiene en México un debate acerca de su verdadera interpretación.

A nuestro entender, del texto del artículo 21 de la Constitución Política de México se puede extraer la siguiente consecuencia: En México sí existe una disposición constitucional que faculta a la Administración Pública a aplicar ciertas sanciones, en ciertos casos específicamente indicados por la Constitución. En caso de no existir esta disposición

constitucional, la Administración Pública mexicana estaría impedida de la facultad sancionatoria.

Ahora bien, en donde realmente se debate la doctrina mexicana es en el alcance o interpretación que debe dársele al indicado artículo 21. En efecto, la doctrina mexicana aún debate los siguientes aspectos:

1) Según el artículo 21, "la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial". ¿Puede entonces la Administración Pública, y dentro de ella el Fisco, imponer penas?

2) ¿Cuál es el verdadero significado que tendría el concepto "pena", a los fines del artículo 21?

3) Según el artículo 21, "compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía". En México estos reglamentos gubernativos y de policía tienen que ver con la esfera municipal. ¿Pueden por analogía asimilarse el Código Fiscal y las leyes impositivas a los reglamentos gubernativos y de policía, para atribuirle un poder sancionador a la Administración Tributaria?

4) Según el artículo 21, el castigo que puede imponer la autoridad administrativa sólo "consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas". ¿Puede entonces la Administración Pública, y dentro de ella el Fisco, imponer otras sanciones administrativas, tales como el decomiso, destitución de cargo público, suspensión o retiro de licencias y concesiones, clausuras de establecimientos y otras consideradas simples faltas o contravenciones?

Sobre este particular, Servando J. Garza afirma lo siguiente: "Los términos del precepto (Art.21) en la Constitución de 1857, eran más rigurosos... En todo caso, su contenido es claro, de negar a la autoridad administrativa la facultad de imponer "penas". Su estudio interesa frente a las multas que las leyes fiscales establecen para sancionar sus infracciones otorgando la competencia para su aplicación a las autoridades administrativas. La claridad del artículo constitucional, destruye toda duda: si las multas establecidas en el Código Fiscal o en las leyes especiales, son sanciones (penas), por su carácter penal (represivo y no reparatorio del derecho violado), carece de competencia la autoridad administrativa para imponerlas. El artículo 21 sólo autoriza al agente administrativo la imposición de sanciones por faltas a los reglamentos de policía y de buen gobierno. Pero no puede admitirse que el Código Fiscal o una ley tributaria sean reglamentos de policía y buen gobierno" (Las Garantías Constitucionales en el Derecho Mexicano, pág.143, citado por Margarita Lomeli Cerezo, Derecho Fiscal Represivo, México, 1979, pág.32).

Sin embargo, otros autores, también citados por Margarita Lomeli Cerezo en la misma obra, tales como Gabino Fraga, Pablo Macedo, Emilio Pardo, Efraín Urzúa Macías, Abel Ramos

Flores y la propia Margarita Lomeli Cerezo, defienden la facultad del Fisco para imponer sanciones. Así, por ejemplo, haciendo un cotejo histórico e interpretativo de la Constitución mexicana, Lomeli Cerezo afirma que "si bien inicialmente se comprendió en la competencia de la autoridad administrativa solo el castigo de las faltas de policía de carácter municipal, la posterior adición de los "reglamentos gubernativos" propuesta en el voto particular del Diputado Colunga y de la aclaración hecha a éste por el Lic. José N. Macías acerca de que la autoridad administrativa no es solamente la municipal, --observación que no fue refutada por la asamblea--, demuestra que no se pretendió restringir la potestad sancionadora de la Administración a la órbita de los reglamentos municipales, debiéndose atribuir únicamente a un defecto de técnica legislativa el empleo del término "reglamentos gubernativos" en lugar de leyes o disposiciones administrativas". Derecho Fiscal Represivo, México, 1979, pág.40).

Sobre la jurisprudencia mexicana Lomeli Cerezo afirma que "nuestro más alto Tribunal no ha tratado a fondo el problema de la constitucionalidad de la facultad de la autoridad administrativa para imponer sanciones por infracciones a las leyes administrativas. Sin embargo, desde hace más de ciento cincuenta años uniformemente ha dado por sentada la competencia de la Administración al respecto" (Derecho Fiscal Represivo, pág.43).

Ahora bien, en lo que a la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria, es de suma importancia notar la diferencia que existe entre las constituciones de República Dominicana y México, pues mientras en la primera no aparece ningún texto que le confiera a la Administración Pública o al Fisco el poder sancionador, en México sí aparece una norma constitucional que sí le otorga a la Administración Pública cierto poder sancionador, por lo cual no se discute su existencia, sino únicamente su alcance e interpretación.

Existiendo en México el poder sancionador de la Administración Pública, es lógico, pues, la existencia de tribunales administrativos facultados para conocer y sancionar las infracciones administrativas, sin necesidad de tener que acudir a los tribunales judiciales.

Lo que sí es común entre República Dominicana y México es que en todos los casos deben respetarse a plenitud las garantías individuales de los ciudadanos, especialmente el debido proceso.

En relación a las jurisprudencias de los Estados Unidos de América, Ernesto Flores Zavala, en Finanzas Públicas Mexicanas, págs.181 y siguientes, cita las siguientes sentencias dictadas por la Suprema Corte de Justicia de ese país:

1) "Por debido procedimiento (debido proceso legal) se entiende aquel que de acuerdo con las formas de la ley, es apropiado al caso y justo con respecto a las partes que han de verse afectadas. Debe ser proseguido del modo ordinario prescrito por la ley; debe adaptarse al fin que se persigue; y siempre que sea necesario para la protección de las partes, debe darles oportunidad de ser oídas respecto a la justicia de la sentencia pronunciada. Debe

existir observancia de aquellas normas generales establecidas en nuestro sistema jurídico para la seguridad de los derechos privados" (Hagar vs. Reclamation Dist. Núm. 108, 111 U.S. 701, 708, y Turpin vs. Lemon 187 U.S. 51, 58).

2) "Indudablemente cuando la vida y la libertad están comprometidas, el debido procedimiento legal requiere que exista un curso legal de procedimientos judiciales, lo que implica que la parte que ha de verse afectada, recibirá notificación y tendrá una oportunidad de ser escuchada; así también, cuando se ven involucrados el título o la posesión de la propiedad" (hagar vs. Reclamation Dist. citada).

3) "El debido procedimiento legal, aplicado a impuestos no significa proceso judicial; el contribuyente no tiene derecho a estar presente cuando el impuesto es decretado contra él, ni tampoco tiene derecho a obtener que el impuesto sea recaudado mediante demanda" (Mc Millan vs. Anderson, 95 U.S. 37).

4) "El proceso de la aplicación de impuestos no requiere de la misma clase de notificación que la requerida en una demanda en tribunales, o aún en los procedimientos para el apoderamiento de la propiedad privada, en virtud del poder de dominio eminente" (Bell's Gap R. Co. vs. Pennsylvania, 134, U.S. 232, 239).

5) "Si se da al contribuyente una oportunidad para verificar la validez del impuesto, en cualquier momento antes que sea definitivo, ya sea que los procedimientos para revisión tengan lugar ante una junta que revista carácter cuasijudicial, o ante un tribunal establecido por el Estado con el objeto de determinar tales cuestiones, el debido procedimiento legal no es denegado" (Hodge vs. Muscatine Company, 195 U.S. 276).

Sobre la función jurisdiccional de la Administración es mucho lo que se ha escrito y variado lo que ha opinado la jurisprudencia. También son muchas las legislaciones diferentes y muchos los criterios que se han externado. Así, por ejemplo, Agustín A. Gordillo, autor argentino, expresa (Tratado de Derecho Administrativo, pág. VII-38) que "ni de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Suprema ni con las normas constitucionales, puede hablarse de función jurisdiccional por parte de la Administración, con el alcance de sustituir total o parcialmente la actividad jurisdiccional propia de los jueces". Añade que "no debemos hablar en caso alguno de "facultades jurisdiccionales de la administración", por cuanto en nuestro sistema las facultades jurisdiccionales sólo corresponden a los jueces" (Tratado de Derecho Administrativo, pág. VII-38 y 39).

En lo que respecta a la República Dominicana debe tenerse presente que el Artículo 8, Numeral 2, Literal j) de la Constitución dominicana establece textualmente que "nadie podrá ser juzgado sin haber sido oído o debidamente citado ni sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa".

De este artículo se desprenden las siguientes garantías constitucionales:

- 1) Derecho a ser Juzgado;
- 2) Ser Oído o Citado;
- 3) Observancia de los Procedimientos Establecidos;
- 4) Juicio Imparcial;
- 5) Ejercicio del Derecho de Defensa.

En tal sentido, nuestra Constitución consagra como un derecho esencial y supremo de los particulares, el poder acudir a un tribunal imparcial para ser juzgado y donde se le asegure el ejercicio del derecho de defensa.

Podría suceder que la ley que le otorga el poder sancionatorio a la Administración Tributaria establezca un procedimiento de audiencia con la finalidad de que el contribuyente sea oído o debidamente citado y donde se observen todos los procedimientos que esa ley establezca. Sin embargo, ésto no basta. Entiendo que atribuirle la potestad sancionatoria a los órganos de la Administración Tributaria podría conllevar a una violación de dicho texto constitucional, si se parte de lo siguiente:

a) La Administración Tributaria es un órgano de la Administración Pública encargado de la recaudación del tributo, no un tribunal, como establece la Constitución;

b) La Administración Tributaria es un órgano parcializado, que en interés de recaudar actúa en contra del contribuyente, y por ende no es un tribunal independiente e imparcial, como establece la Constitución de la República;

c) Al ser la Administración Tributaria un órgano administrativo parcial e interesado, no un tribunal imparcial e independiente, la Administración Tributaria no puede juzgar.

Asimismo, entiendo que si se le otorga al Fisco un poder para crear títulos ejecutorios y sancionar a los contribuyentes, se estaría violando el artículo 8, numeral 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de la cual la República Dominicana es signataria, que consagra que "toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un Juez o Tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, fiscal, laboral o cualquier otro carácter".

Como puede observarse esta disposición es clara y contundente al establecer el derecho que tiene toda persona de acudir a un tribunal imparcial e independiente en lo que respecta a la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal.

Debe tenerse presente que la Constitución de la República le otorga carácter constitucional a los tratados y convenios internacionales que han sido debidamente aprobados por las cámaras legislativas.

Por lo anterior, se estaría violando el artículo 46 de la Constitución, que consigna expresamente que "son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución". Sobre este particular es preciso recordar que nuestra Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, ha establecido que "una ley adjetiva no puede estar por encima de lo preceptuado por el texto constitucional, pues se viola el artículo 46 de la Constitución" (SCJ 31 de marzo de 1989, B.J.940, pág.361).

Debe tenerse presente, igualmente, que el artículo 63 de la Constitución dominicana consagra que "el Poder Judicial se ejerce por la Suprema Corte de Justicia y por los demás Tribunales del Orden Judicial creados por esta Constitución y las leyes".

Por lo tanto, si nadie puede ser juzgado sin haber sido oído o debidamente citado ni sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa (art.8, numeral 2, inciso j) y si entendemos que el poder de juzgar se ejerce sólo por los tribunales (art.63), entonces tendremos que admitir que conforme a nuestra Carta Magna el poder de dictar títulos ejecutorios (sentencias), y el poder sancionador, ya sea por infracciones tributarias, administrativas o penales, únicamente puede ser ejercido por el Poder Judicial y no por órganos de la Administración Pública o la Administración Tributaria.

Y cuando hablamos de Poder Judicial nos referimos a tribunales del orden judicial, con jueces nombrados conforme indica la Constitución y no a "jueces" nombrados por el Presidente de la República.

Entiendo que cuando la ley le otorga al Fisco el poder de dictar títulos ejecutorios y el Poder Sancionador, le está atribuyendo el poder de juzgar y por ende estaría prácticamente convirtiendo al Fisco en un órgano del Poder Judicial, lo cual sería jurídicamente absurdo, conforme a la Constitución dominicana.

Admito que quizás sería práctico concederle al Fisco la potestad sancionatoria y la potestad de crear títulos ejecutorios sin intervención judicial; sin embargo, en este caso lo práctico no parece justo. No quisiera lucir anacrónico y desconocer que en los tiempos modernos la Administración "se ha transformado y se ha complementado con funciones de otra índole mediante órganos con funciones jurisdiccionales o seudojudiciales", a decir de Giuliani Fonrouge y Navarrine (Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, pág.27). No obstante, entiendo que nadie debe poner donde la ley no ha puesto y que la lógica no puede ir por encima de la voluntad del constituyente, que es el único con calidad jurídica para decidir

sobre el establecimiento de una legislación moderna o anacrónica. Así, entiendo que independientemente de mi deseo o mi criterio, cualquier análisis jurídico debe tener su base en la ley, tanto sustantiva como adjetiva, y no en opiniones doctrinarias alejadas de la realidad jurídica de cada país.

Por lo tanto, entiendo que en la República Dominicana no existe una disposición constitucional que le permita a los órganos o funcionarios públicos dependientes del Poder Ejecutivo, juzgar, sancionar, aplicar sanciones y crear títulos ejecutorios contra los contribuyentes, sino que, por el contrario, lo prohíbe, por las siguientes razones:

1) Sólo puede juzgar quien tenga competencia para juzgar. La Constitución dominicana establece que el poder de juzgar pertenece exclusivamente al Poder Judicial (Art.63). En ninguna otra parte la Constitución le otorga esta facultad a ningún otro Poder del Estado.

2) Siendo el Poder Judicial el único con facultad constitucional de juzgar, sus atribuciones no son delegables (Art.4) y el Congreso Nacional carece de facultad para otorgarle esa potestad a ningún otro órgano o Poder del Estado, pues el Art.37, Numeral 23, de la Constitución, es claro al señalar el Congreso Nacional puede legislar sobre cualquier materia (regla general), excepto sobre aquellas materias que sean de la competencia de otro Poder del Estado, o contraria a la Constitución.

3) Los únicos con capacidad para juzgar y sancionar son los jueces (detentadores del Poder Judicial). Los jueces son nombrados por el Senado (Art.23, Numeral 1), excepto aquellos jueces de Consejos de Guerra de las Fuerzas Armadas, que son nombrados por el Presidente de la República (Art.55, Numeral 17). La Administración carece de la facultad jurisdiccional, o sea de la facultad de juzgar y sancionar, pues no existen jueces dentro de la Administración.

4) La Administración, una de las partes que componen el proceso administrativo, no puede ser convertida en juez y parte, pues tal calidad sería contraria al Artículo 8, Numeral 2, Literal j) de la Constitución, que consagra el derecho inalienable a un juicio imparcial.

El Código Tributario Dominicano estableció normas y procedimientos especiales para las faltas o contravenciones tributarias, según consta en los artículos 69 y siguientes, y consagró que los delitos tributarios serían conocidos, juzgados y sancionados conforme al derecho penal común, de acuerdo a los artículos 198, párrafo, y 219.

Sin embargo, el grave error de los redactores del Código Tributario Dominicano fue establecer normas y procedimientos especiales para regir las faltas o contravenciones tributarias, sin tomar en consideración las normas constitucionales que deben regir todo procedimiento de aplicación de sanciones, principalmente el hecho de que la Constitución dominicana no le otorga al Congreso Nacional la facultad de que por ley pueda concederle al Fisco el Poder Jurisdiccional, es decir el poder de juzgar.

En consecuencia, tanto en lo referente a los delitos tributarios como a las contravenciones o faltas tributarias, el único órgano con capacidad de juzgar es un tribunal del orden judicial, al menos mientras la Constitución dominicana conceda al Poder Judicial la exclusividad en materia de juzgar. No obstante, nada impide que para los delitos tributarios o para las contravenciones o faltas tributarias, o para ambas infracciones, la ley establezca normas y procedimientos especiales, siempre y cuando sean juzgadas por un tribunal, llámese tribunal penal, tribunal fiscal o tribunal administrativo y siempre que se respeten las normas constitucionales.

En vista de que el juicio ante un tribunal siempre debe existir, como garantía esencial para el acusado, y en vista de que la Constitución no hace diferencia sobre la materia, el carácter que reviste la sanción por la infracción tributaria, es decir si se trata de una sanción penal, civil, administrativa, tributaria o de otra índole, no interesa a este respecto, puesto que en todos los casos debe existir un juicio ante un tribunal judicial.

Lo anterior implicaría afirmar que todo el sistema establecido por el Código Tributario para conocer y juzgar las contravenciones o faltas tributarias es nulo, en virtud de lo dispuesto por el artículo 46 de la Constitución, que consagra que "son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrario a esta Constitución".

No obstante, alguien podría plantear la tesis de que conforme al Código Tributario el precepto constitucional de juicio imparcial se cumple a cabalidad, ya que el contribuyente infractor, si bien es cierto que es "juzgado" por ante la Administración Tributaria, de acuerdo con los artículos 69 y siguientes del Código, tiene siempre la oportunidad de acudir por ante un tribunal imparcial e independiente, que es el Tribunal Contencioso Tributario. Es decir, que el Código Tributario establece un doble sistema sancionatorio: uno por ante la Administración Tributaria, conforme a los artículos 69 y siguientes de este Código, y otro por ante el Tribunal Contencioso.

Sin embargo, consideramos que si bien es cierto que el Código Tributario establece la posibilidad para el contribuyente de acudir por ante un tribunal imparcial (Tribunal Contencioso Tributario) en contra de una decisión del Fisco, tal situación no altera la inconstitucionalidad del juicio administrativo por ante la Administración Tributaria, por las siguientes razones:

1) De acuerdo con nuestra Carta Magna el Poder Judicial, que es el poder de juzgar y sancionar, sólo corresponde a los tribunales, de donde se desprende que la Administración Pública, y dentro de ella la Administración Tributaria, carece de la facultad de juzgar, aún en aquellos casos en los cuales sus actos y decisiones se sometan al control jurisdiccional.

2) Las decisiones o resoluciones de la Administración Tributaria, cuando no sean recurridas por ante el Tribunal Contencioso Tributario, tendrían el carácter de autoridad de cosa juzgada, similar a las decisiones definitivas e irrevocables de los tribunales, lo cual implica afirmar que en ocasiones se trata de un verdadero y único juicio, definitivo y concluyente. En este sentido se pronunció nuestra Suprema Corte de Justicia al afirmar que al no ejercerse el recurso jerárquico correspondiente (contra una decisión de la Administración Tributaria) dichas "resoluciones adquirieron la autoridad de la cosa juzgada, y, por consiguiente, el Estado estaba en condiciones de proceder al cobro compulsivo de los valores consignados en las resoluciones" (27 de septiembre de 1989, B.J. No.946-947, pág.1331).

3) El Código Tributario, al establecer el requisito del pago previo o solve et repete para tener derecho a recurrir por ante el Tribunal Contencioso Tributario, crea un obstáculo muchas veces infranqueable para el contribuyente, que le impide acudir por ante el mismo y por ende ejercer su derecho a ser juzgado por ante un tribunal imparcial.

A nuestro entender, lo correcto hubiese sido que el legislador dominicano hubiese tomado en cuenta las disposiciones constitucionales existentes y hubiese hecho lo siguiente:

a) Eliminar el Recurso Jerárquico por ante la Secretaría de Estado de Finanzas y en su lugar crear un Tribunal Fiscal como órgano dependiente del poder judicial, compuesto por jueces nombrados por el Senado, con características de Tribunal de Primera Instancia y sin necesidad del solve et repete o pago previo, el cual tendría competencia, entre otras cosas:

1) Para conocer y decidir de las controversias que surjan entre el Fisco y los contribuyentes respecto del monto y cobro de los tributos, creando los títulos ejecutorios que procedan, autorizando los embargos y cobros coactivos de las deudas; y,

2) Para conocer y juzgar las infracciones tributarias, sean delitos o contravenciones, y en todas las materias tributarias, sean tributos internos nacionales, aduanas o municipales.

b) Crear normas y procedimientos especiales, con matices parecidos al derecho penal, para conocer y juzgar las infracciones tributarias, sean delitos o contravenciones, los cuales serían conocidos y juzgados por el Tribunal Fiscal.

c) Respetar todos los principios constitucionales que garantizan un juicio imparcial y el derecho de defensa.

d) Mantener el Tribunal Contencioso Tributario, como tribunal de apelación, para conocer de las apelaciones contra las sentencias del Tribunal Fiscal.

Gran Hotel Lina
Instituto de Contadores Públicos
Santo Domingo, R.D.
21 de Febrero de 1996