

EDGAR BARNICHTA GEARA

DERECHO TRIBUTARIO

TOMO I

Sustantivo y Administrativo

Santo Domingo,
República Dominicana

Título:

DERECHO TRIBUTARIO

TOMO I

Sustantivo y Administrativo

Autor:

Edgar Barnichta Geara

Derechos reservados por el autor conforme a la Ley

1ra. Edición, 2011

ISBN:

Diagramación y Arte final:

Yris M. Cuevas

Impresión:

Editora Centenario

Santo Domingo, Rep. Dominicana

*A quién más, sino a ti, Lilliana.
Mi esposa del alma.*

INDICE

TOMO I

Sustantivo y Administrativo

Introducción	XXI
--------------------	-----

PRIMERA PARTE

Derecho Tributario Sustantivo

TÍTULO I

Enfoque General de la Tributación

Introducción	3
Capítulo I: La Actividad Financiera del Estado	7
Capítulo II: La Administración Tributaria y el Cumplimiento del Mandato Legal	23
Capítulo III: El Derecho Tributario	33

TÍTULO II

La Potestad Tributaria

Capítulo I: Caracteres y Alcances de la Potestad Tributaria	43
Capítulo II: Principios Constitucionales que Rigen la Tributación	49
Sección I: Capacidad Contributiva y Progresividad	50
Sección II: Principio de Generalidad Tributaria	56
Sección III: Cargas e Inversiones Públicas	60
Sección IV: Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley ..	63
Sección V: Principio de Proporcionalidad o No Confiscación ...	112
Sección VI: Principio de Igualdad Tributaria	117
Sección VII: Justicia, Razonabilidad y Equidad Tributaria	122

TÍTULO III Los Tributos

Capítulo I: Aspectos Generales de los Tributos	127
Capítulo II: Definición y Características de los Tributos	133
Capítulo III: Elementos Esenciales de los Tributos	137
Sección I: Materia Imponible	137
Sección II: Hecho Generador de la Obligación Tributaria.	
Las Formas Jurídicas	139
Sección III: Tasa o Alícuota.	150
Sección IV: Sujetos del Tributo.	152
Sección V: Base Imponible	157
Sección VI: Elementos Esenciales en el Impuesto sobre la Renta.	158
Sección VII: Elementos Esenciales en el ITBIS.	159
Capítulo IV: Clasificación de los Tributos.	163
Capítulo V: Cómo Estructurar una Ley de Impuesto	177
Capítulo VI: La Relación Jurídica Tributaria	183

TÍTULO III Exenciones o Exoneraciones

Capítulo I: Aspectos Generales de las Exenciones	189
Capítulo II: Las Exenciones en el Código Tributario	209
Capítulo III: Las Exenciones en Leyes de Incentivos	217
Capítulo IV: Las Exenciones por Contratos	241
Capítulo V: Papel de los Interesados ante Exenciones Ilegales.	251
Capítulo VI: Las Exenciones y los Deberes Formales.	255

TÍTULO IV La Ley Tributaria

Capítulo I: Interpretación de la Ley Tributaria	257
Capítulo II: La Ley Tributaria en el Tiempo.	271
Capítulo III: El Derecho Supletorio y la Analogía.	287

TÍTULO V La Obligación Tributaria

Capítulo I: Aspectos Generales de la Obligación Tributaria	295
--	-----

Capítulo II: Los Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria	305
Capítulo III: Solidaridad de la Obligación Tributaria	335
Capítulo IV: El Domicilio del Obligado	363
Capítulo V: Nacimiento de la Obligación Tributaria	375
Capítulo VI: La Determinación de la Obligación Tributaria	381
Sección I: Aspectos Generales de la Determinación	381
Sección II: Las Declaraciones Tributarias	406
Sección III: Aspectos Específicos de las Declaraciones Tributarias	424
Subsección I: Declaraciones en el Impuesto sobre la Renta . .	424
Subsección II: Declaraciones en el Impuesto sobre Activos . .	445
Subsección III: Declaraciones en el ITBIS	449
Subsección IV: Declaraciones en el Impuesto Selectivo al	
Consumo	451
Subsección V: Declaraciones en el Impuesto a la Propiedad	
Inmobiliaria	452
Subsección VI: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones . .	455
Subsección VII: Impuesto sobre los Combustibles Fósiles . .	460
Sección IV: La Determinación de Oficio de la Obligación	
Tributaria	462
Capítulo VII: Los Modos de Extinción de la Obligación Tributaria . .	465
Sección I: El Pago de la Obligación Tributaria	467
Subsección I: Los Anticipos	491
Subsección II: Pagos a Cuenta	496
Subsección III: Reembolso del Pago Indebido o en Exceso . .	499
Sección II: La Compensación	517
Sección III: La Confusión	523
Sección IV: La Prescripción	525
Subsección I: Interrupción de la Prescripción	542
Subsección II: Suspensión de la Prescripción	549
Capítulo VIII: El Incumplimiento de la Obligación Tributaria	553

TÍTULO VI

Privilegios y Garantías del Crédito Tributario

Capítulo I: Privilegios del Crédito Tributario	555
Capítulo II: Garantías del Crédito Tributario	575

SEGUNDA PARTE

Derecho Tributario Administrativo

TÍTULO I

El Derecho Tributario Administrativo

Capítulo I: La Relación Jurídica Administrativa	585
Capítulo II: Aspectos Generales del Derecho Tributario Administrativo	589

TÍTULO II

La Administración Pública

Capítulo I: Introducción General	593
Capítulo II: Principio de Legalidad Administrativa	617
Capítulo III: El Acto Administrativo	637

TÍTULO III

La Administración Tributaria

Capítulo I: Aspectos Generales	669
Capítulo II: La Dirección General de Impuestos Internos	671
Capítulo III: La Dirección General de Aduanas	677
Capítulo IV: El Ministerio de Hacienda	685

TÍTULO IV

Código Tributario y Leyes Tributarias

Capítulo I: Ambito de Aplicación del Código Tributario	695
Capítulo II: Leyes que Aplica la Dirección General de Impuestos Internos	699
Capítulo III: Leyes que Aplica la Dirección General de Aduanas	717

TÍTULO V

Potestades o Facultades de la Administración Tributaria

Capítulo I: Potestad Normativa o Reglamentaria	739
Capítulo II: Potestad de Fiscalización o Inspección	759
Capítulo III: Potestad de Determinación de Oficio	787

Capítulo IV: Potestad Sancionatoria de la Administración Tributaria . .	803
Sección I: Validez Constitucional de esta Potestad.	804
Sección II: Aspectos Generales de la Potestad Sancionatoria . . .	811
Sección III: La Potestad Sancionatoria en el Código Tributario . .	820
Sección IV: Norma General sobre Clausura de Establecimientos .	834
Capítulo V: Potestad de Coacción Administrativa	841
Sección I: El Apremio Corporal	844
Sección II: Retención de Mercancías	846
Sección III: Clausura de Establecimientos	847
Sección IV: Suspensión o Bloqueo de Uso de Comprobantes	
Fiscales	848
Sección V: Impedimento de Salida	850
Sección VI: Jurisprudencias sobre la Coacción	851
Capítulo VI: Potestad de Expedir Certificaciones	853
Capítulo VII: Potestad para Adoptar Medidas Cautelares	857
Sección I: Medidas Cautelares en Impuestos Internos	861
Subsección I: Incidente o Recurso de Tercería Especial.	879
Subsección II: Recursos contra las Medidas Cautelares	882
Subsección III: Sustitución de Garantías y Levantamiento	
Voluntario.	885
Sección II: Medidas Cautelares en Materia de Aduanas	886
Capítulo VIII: Potestad de Emitir Títulos Ejecutorios	889

TÍTULO VI

Deberes de la Administración Tributaria

Capítulo I: Los Principales Deberes de la Administración Tributaria .	899
Capítulo II: El Silencio Administrativo	907
Capítulo III: La Consulta.	915

TÍTULO VII

Deberes Formales de los Administrados

Capítulo I: Personas que deben Cumplir los Deberes Formales.	919
Capítulo II: Deberes Formales de los Contribuyentes, Responsables	
y Terceros	923
Sección I: Deber de Inscripción. El Registro Nacional de	
Contribuyentes.	923

Sección II: Otros Deberes Formales de los Contribuyentes, Responsables y Terceros	932
Sección III: Sanción al Incumplimiento de los Deberes Formales	939
Capítulo III: Deberes Formales de los Funcionarios, Instituciones y Empresas Públicas o Autónomas	941
Capítulo IV: Deberes Formales de los Notarios Públicos, Registradores de Títulos, Directores del Registro Civil y Migración	945
Capítulo V: Otras Consecuencias del Incumplimiento de los Deberes Formales	955

TÍTULO VIII

El Procedimiento ante la Administración Tributaria

Capítulo I: Aspectos Generales del Procedimiento Administrativo	965
Capítulo II: Actuaciones ante el Fisco	975
Capítulo III: Distintas Solicitudes Administrativas de los Particulares	979
Capítulo IV: Etapas del Procedimiento Tributario Administrativo	985
Sección I: La Comparecencia ante la Administración Tributaria	986
Sección II: La Notificación de la Administración Tributaria	988
Subsección I: Teoría General de la Notificación	989
Subsección II: La Notificación en la Legislación Tributaria Dominicana	995
Sección III: La Prueba en Sede Administrativa	999
Subsección I: Teoría General de la Prueba	1000
Subsección II: La Prueba Administrativa en el Código Tributario	1014

TOMO II
Recursos Tributarios, Infracciones y Sanciones,
Cobro Compulsivo, Tributos Municipales, Parafiscalidad y
Tratados Internacionales

TERCERA PARTE
Los Recursos Tributarios

TÍTULO I

Aspectos Generales de los Recursos Tributarios

Capítulo I: Teoría General de los Recursos Tributarios	1027
Capítulo II: Principios Procesales en Materia Tributaria	1035

TÍTULO II

Los Recursos en Sede Administrativa

Capítulo I: Aspectos Generales	1047
Capítulo II: Recurso de Reconsideración	1055
Capítulo III: Recursos ante el Ejecutor Administrativo	1077
Capítulo IV: Recurso Jerárquico.	1083

TÍTULO III

Los Tribunales en Materia Tributaria

Capítulo I: Aspectos Generales	1091
Capítulo II: El Tribunal Contencioso Administrativo.	1103
Capítulo III: El Tribunal Superior Administrativo	1105

TÍTULO IV

Los Recursos Tributarios Judiciales

Capítulo I: Introducción General.	1181
Capítulo II: Recurso Contencioso Tributario	1185
Sección I: Plazo y Calidad para el Recurso Contencioso Tributario	1188
Sección II: Actos Recurribles	1198

Sección III: Requisitos para el Recurso Contencioso Tributario.	1206
Subsección I: Que el Acto haya Emanado del Fisco.	1207
Subsección II: Ejercicio Excesivo de Poder	1207
Subsección III: Agotamiento de Recursos Administrativos.	1208
Subsección IV: Solve et Repete o Pago Previo. Su Inconstitucionalidad	1210
Subsección V: Otras Condiciones de Forma	1220
Capítulo III: Recurso de Retardación	1223
Capítulo IV: Recurso de Amparo Tributario	1231
Capítulo V: Recurso de Revisión Civil	1249
Capítulo VI: Intervención de Terceros ante el Tribunal	1255
Capítulo VII: Recurso de Tercería ante el Tribunal	1257

TÍTULO V

Acciones Tributarias Judiciales

Capítulo I: Acción en Repetición del Pago Indebido o en Exceso. . .	1261
Capítulo II: Acción en Interpretación de Contratos que Ofrecen Exenciones o Ventajas Tributarias.	1271

TÍTULO VI

Recurso de Casación en Materia Tributaria

Capítulo I: Aspectos Generales	1277
Capítulo II: Recurso de Casación.	1281

CUARTA PARTE

Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria

TÍTULO I

Inicio del Procedimiento de Cobro

Capítulo I: Aspectos Generales y Fases del Procedimiento.	1317
Capítulo II: El Certificado de Deuda.	1323
Capítulo III: El Mandamiento de Pago	1333
Sección I: Excepciones u Oposiciones al Mandamiento de Pago..	1338
Sección II: Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo.	1345
Sección III: Recurso Contencioso contra la Resolución de Oposición	1347

TÍTULO II

El Procedimiento de Ejecución

Capítulo I: La Acción Ejecutoria	1355
Capítulo II: Incidente de Tercería Especial ante el Ejecutor Administrativo.....	1365
Capítulo III: Subasta de los Bienes Embargados.....	1371
Capítulo IV: Liquidación de la Deuda Tributaria	1377

QUINTA PARTE

Infracciones y Sanciones Tributarias

TÍTULO I

Aspectos Generales del Ilícito Tributario

Capítulo I: El Ilícito Tributario	1383
Capítulo II: Principios Generales del Derecho Tributario Penal y Derechos del Inculpado	1395
Capítulo III: Normas Generales sobre las Infracciones	1411
Capítulo IV: Normas Especiales para los Delitos Tributarios	1421
Capítulo V: Normas Generales sobre la Responsabilidad de la Infracción.....	1427
Capítulo VI: Normas Generales sobre las Sanciones Tributarias ...	1439
Sección I: Clasificación de las Infracciones y Competencia.	1439
Sección II: Sanciones que Puede Aplicar el Fisco	1442
Sección III: Procedimiento de Sanciones por Faltas Tributarias.	1455
Sección IV: Competencia de los Tribunales para Sancionar Delitos Tributarios	1458
Sección V: Disposiciones Comunes a las Sanciones por Faltas y Delitos	1461
Capítulo VII: Las Distintas Sanciones Tributarias.....	1467
Sección I: Privación de Libertad	1468
Sección II: Recargos, Intereses y Multas.....	1470
Subsección I: Recargos por Mora	1470
Subsección II: El Interés Indemnizatorio.....	1482
Subsección III: Multas	1491
Sección III: Comiso de los Bienes Materiales.....	1492
Sección IV: Clausura de Establecimiento	1494
Sección V: Suspensión y Destitución de Cargo Público.....	1495

Sección VI: Inhabilitación para el Ejercicio de Oficios y Profesiones	1496
Sección VII: Pérdida de Concesiones, Privilegios, Franquicias e Incentivos	1498
Sección VIII: Cancelación de Licencias, Permisos e Inscripción en Registros Públicos	1499

TÍTULO II

Infracciones y Sanciones Específicas

Capítulo I: Faltas Tributarias	1501
Sección I: La Evasión Tributaria	1501
Sección II: La Infracción de Mora	1514
Subsección I: Evasión Tributaria Versus Mora	1519
Subsección II: Sanción por Mora	1524
Sección III: Incumplimiento de los Deberes Formales de los Contribuyentes, Responsables y Terceros	1525
Sección IV: Incumplimiento de los Deberes Formales de los Funcionarios y Empleados de la Administración Tributaria ..	1531
Sección V: Incumplimiento de los Deberes de los Funcionarios Públicos Ajenos a la Administración Tributaria	1535
Capítulo II: Los Delitos Tributarios en Impuestos Internos	1539
Sección I: Defraudación Tributaria	1539
Sección II: Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Sujetos a Impuestos	1564
Sección III: Fabricación o Falsificación de Especies o Valores Fiscales	1570
Sección IV: Delito de Perjurio	1573

TÍTULO III

Infracciones Tributarias en Aduanas

Capítulo I: Delito de Contrabando	1581
Capítulo II: Penas a Capitanes de Buque	1595
Capítulo III: Penas a los Importadores, Exportadores y Consignatarios	1599
Capítulo IV: Otras Infracciones y Sanciones en Aduanas	1603
Capítulo V: Penas de Comiso	1605

TÍTULO IV

Otros Aspectos Relativos a las Infracciones Tributarias

Capítulo I: Constitución del Fisco en Parte Civil	1611
Capítulo II: Responsabilidad Penal, Civil y Tributaria de los Funcionarios del Fisco.....	1613
Sección I: Delito de Concusión	1613
Sección II: Incumplimiento Deberes Formales	1621
Sección III: Responsabilidad Solidaria de los Impuestos.	1622
Sección IV: Responsabilidad Civil de los Funcionarios del Fisco	1623
Capítulo III: La Denuncia	1625

SEXTA PARTE

Los Tributos Municipales

TÍTULO I

Los Arbitrios Municipales

Capítulo I: Enfoque General de los Arbitrios.....	1635
Capítulo II: Los Arbitrios Municipales y la Ley No.176-07	1643
Capítulo III: Arbitrios o Tasas Municipales	1647
Capítulo IV: Análisis del Artículo 284 de la Ley No.176-07.....	1653
Capítulo V: Las Contribuciones Especiales	1661
Capítulo VI: Inconstitucionalidad de un Arbitrio Municipal que Colide con un Impuesto Nacional	1663
Capítulo VII: Administración Tributaria Municipal.....	1667
Capítulo VIII: Principales Arbitrios Vigentes en el Distrito Nacional.	1669
Capítulo IX: El Pago de los Arbitrios	1673

TÍTULO II

Recursos contra los Arbitrios

Capítulo I: Recurso de Reconsideración Municipal	1677
Capítulo II: Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo	1681

TÍTULO III
Cobro de los Arbitrios

Capítulo I: Aspectos Generales del Cobro	1685
Capítulo II: Medidas Cautelares o Conservatorias	1687
Capítulo III: Cobro Coactivo de la Deuda Tributaria Municipal . . .	1695
Sección I: Potestad de Emitir Títulos Ejecutorios	1695
Sección II: Procedimiento de Cobro Compulsivo	1699

TÍTULO IV
La Potestad Sancionatoria Municipal

Capítulo I: Recargos por Mora e Intereses	1705
Capítulo II: Infracciones y Sanciones Municipales	1707

SÉPTIMA PARTE
La Parafiscalidad

Introducción	1713
Capítulo I: Naturaleza Jurídica de la Parafiscalidad.	1715
Capítulo II: El Infotep	1721
Capítulo III: El Régimen de la Seguridad Social	1725
Sección I: Instituto Dominicano de Seguros Sociales	1725
Sección II: El Sistema Dominicano de la Seguridad Social	1726
Sección III: Tabla Actual de Cotizaciones.	1730
Capítulo IV: Los Fondos de Pensiones	1733
Sección II: Fondo de Pensiones de los Trabajadores Hoteleros y Gastronómicos	1736
Sección III: Fondo de Pensiones de los Trabajadores Metalme- cánicos de la Industria Metalúrgica y Minera	1737
Sección IV: Caja de Pensiones y Jubilaciones para los Choferes	1739
Sección V: Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Portuarios	1740
Sección VI: Argumentos de Inconstitucionalidad de los Fondos.	1742
Sección VII: Los Fondos deben Cobrar a través del Fisco	1748
Sección VIII: Penalidades por Evasión o Atraso en el Pago a los Fondos.	1749

OCTAVA PARTE
Doble Imposición y Tratados Internacionales Sobre
Tributación

TÍTULO I
 En Materia Aduanera

Capítulo Unico: Los Convenios en Materia de Aduanas	1757
---	------

TÍTULO II
 En Materia de Impuestos Internos

Capítulo I: La Doble Tributación	1763
Capítulo II: Acuerdo con Canadá para Evitar la Doble Tributación	1773

TÍTULO III
 Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria con
 Estados Unidos de América

Artículo I: Definiciones	1787
Artículo 2: Impuestos a los que se Aplica el Acuerdo	1789
Artículo 3: Objeto y Ambito de Aplicación del Acuerdo	1790
Artículo 4: Intercambio de Información	1791
Artículo 5: Costos	1795
Artículo 6: Procesamiento de Mutuo Acuerdo	1796
Artículo 7: Puesta en Práctica	1796
Artículo 8: Otras Aplicaciones del Acuerdo	1796
Artículo 9: Disposiciones Finales	1797
Artículo 10: Entrada en Vigor	1797
Artículo 11: Enmienda y Terminación	1797
BIBLIOGRAFIA	1799

INTRODUCCION

El costo social que representa vivir en una comunidad que cada día demanda más participación de sus ciudadanos nos obliga a tener un gobierno fuerte, que responda con eficiencia a la satisfacción de las necesidades públicas, que genere ingresos para gastarlos en obras de interés para la comunidad. Para cumplir con este objetivo tenemos que darle al gobierno los recursos financieros que este necesita.

Debido a esa constante necesidad del gobierno de obtener ingresos suficientes para mantener su funcionamiento y cumplir con sus fines, ya sea del gobierno central o municipal, es que debemos pagar impuestos. Por eso en el mundo moderno los tributos se han convertido en una parte de la vida misma del ser humano, desde que nace hasta que muere, pues pagamos impuestos por generar ingresos, por consumir productos y servicios, por tener y transferir bienes y por casi todo lo que hacemos.

Naturalmente, cuando pagamos impuestos nos sentimos que nos quitan una parte de nosotros, de aquello que hemos logrado con mucho esfuerzo y dedicación y solo podemos sentirnos recompensados cuando vemos que nuestros recursos están siendo bien utilizados por el gobierno. Si pagar impuestos es una necesidad y un deber ciudadano, también es nuestro deber velar porque el gobierno haga un buen uso de ellos, sintiendo la satisfacción de saber que con nuestros impuestos redistribuimos los ingresos beneficiando a los más desposeídos y somos importantes al contribuir con la satisfacción de las necesidades públicas, el interés colectivo y las obras de inversión en la sociedad en que vivimos.

Es por lo anterior que todo gobierno debe entender que resulta injusto aumentar la presión tributaria cuando el gobierno mal gasta las recaudaciones y no entiende el concepto de austeridad o cuando la política se convierte en el medio más idóneo para hacerse rico y adquirir impunidad.

Para tratar de impedir los posibles abusos que en el orden jurídico puedan desprenderse del poder tributario del Estado, así como para regular las relaciones que puedan surgir como consecuencia de la tributación, en especial entre el Fisco y los contribuyentes, surge el Derecho Tributario, como un derecho autónomo, con características propias que lo distinguen de otros derechos. No es una simple rama del Derecho Administrativo que norma las relaciones entre los órganos del Estado y entre estos y los particulares, ni del Derecho Financiero que trata sobre el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, es decir los ingresos, gastos y presupuesto público.

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

Si bien puede afirmarse que el Derecho Tributario surgió de las entrañas del Derecho Administrativo, la especialidad en la materia tributaria y su amplio mundo de conceptos y procedimientos lo fue convirtiendo en un derecho propio, con normas propias, creando un derecho distinto que se encarga de regular todo lo concerniente a la tributación, con reglas autónomas. Este derecho especial y auténtico es el Derecho Tributario. Es por esta autonomía del Derecho Tributario que hay que verlo como un derecho con características propias, independiente de los otros derechos, pero siempre respetando las normas constitucionales.

En virtud del Principio de Supremacía de las Normas Constitucionales consagrado en el artículo 6 de la Constitución, que expresa que “son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución”, surge el carácter de jerarquía superior de las disposiciones constitucionales con respecto a otras normas jurídicas, como serían las leyes, reglamentos, decretos, resoluciones, normas generales, instructivos y actos administrativos. En este sentido, no puede haber ley, reglamento ni norma tributaria contraria a la Constitución de la República.

Si bien el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución señala que es un deber fundamental de la persona “tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas”, también “es deber fundamental del Estado garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una

administración pública eficiente.” Por su parte, el artículo 243 de la misma Constitución señala que “el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.”

Pero si es cierto que las personas deben pagar impuestos para contribuir con las cargas e inversiones públicas, también es deber del Estado respetar los límites a la potestad tributaria y deber de la Administración Tributaria de ajustar sus actuaciones a la ley y la Constitución. Es en este sentido que el Derecho Tributario abarca el estudio de todas las manifestaciones jurídicas que se relacionan con la tributación, armonizando la relación jurídica tributaria entre el Fisco y los contribuyentes, dentro de un plano de igualdad jurídica.

Debido al amplio mundo de los tributos, el Derecho Tributario ha tenido que dividirse en varias ramas para facilitar su estudio. Así, se habla de un Derecho Tributario Especial, que estudia las normas de aplicación específica de cada tributo; de un Derecho Tributario Constitucional, que disciplina la soberanía impositiva; de un Derecho Tributario Sustantivo, que estudia la obligación de pago del tributo; de un Derecho Tributario Administrativo, encargado de estudiar las facultades y deberes de la Administración Tributaria y los particulares; de un Derecho Tributario Procesal, encargado del estudio de los procedimientos y recursos administrativos y judiciales; de un Derecho Tributario Represivo o Penal, que regula las infracciones tributarias y sus sanciones; de un Derecho Tributario Internacional, que analiza la soberanía impositiva de los distintos países, tratando de evitar o atenuar la doble imposición internacional; y otras ramas.

OBJETO DE ESTA OBRA

Aunque en esta obra se tratan aspectos generales de la tributación, haremos énfasis especial respecto del Derecho Tributario vigente en la República Dominicana, en especial las normas jurídicas establecidas en el Código Tributario, la Ley General de Aduanas No.3489 y la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios.

En esta obra se tratarán aspectos relacionados con el Derecho Tributario Sustantivo, el Derecho Tributario Administrativo, los Recursos

Administrativos y Judiciales, el Cobro Compulsivo de la Deuda, las Infracciones y Sanciones Tributarias, los Arbitrios Municipales, la Parafiscalidad y los Tratados Internacionales relativos a la Tributación.

I.- Derecho Tributario Sustantivo.

El Derecho Tributario Sustantivo comprende el estudio de todo lo relativo a la obligación tributaria, es decir a la obligación de pagar el tributo. Abarca, entre otros, los siguientes aspectos: La Razón de Existir de los Tributos, la Potestad Tributaria del Estado y sus Limitantes Constitucionales, los Distintos Tributos, las Exenciones o Exoneraciones Fiscales, la Ley Tributaria, la Obligación Tributaria, los Sujetos de la Obligación Tributaria, la Determinación y Extinción de la Obligación Tributaria, el Domicilio del Obligado, los Privilegios del Crédito Tributario y sus Garantías.

El objetivo básico del Derecho Tributario Sustantivo es estudiar todo lo relativo a la obligación tributaria, es decir al establecimiento del tributo, su hecho generador, quién debe pagarlo y quién debe cobrarlo, su cuantificación, la tasa o tarifa con que se paga, etc. En síntesis, determinar quién debe y cuánto para que el contribuyente pague el impuesto debido y la Administración Tributaria cobre el impuesto adeudado.

II.- Derecho Tributario Administrativo.

El Derecho Tributario Administrativo comprende el estudio de las relaciones jurídicas de carácter tributarias que en virtud de los tributos se generan entre la Administración Tributaria y los administrados. Estudia principalmente los Deberes y Facultades de la Administración Tributaria y los Deberes de los Sujetos Pasivos. El estudio de los deberes formales de hacer, no hacer o tolerar pertenecen al Derecho Tributario Administrativo.

De igual modo, estudia las distintas facultades que tiene la Administración Tributaria para poder cumplir con sus funciones, tales como la Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria, la Fiscalización, la Potestad Sancionatoria, la Facultad para Adoptar Medidas Cautelares o Coacción Administrativa y otras.

III.- Los Recursos.

Siendo el Derecho Tributario la rama del derecho público que norma las relaciones jurídicas que surgen con motivo de la tributación, es lógico afirmar que para exigir el cumplimiento oportuno de los tributos y ejercer los procedimientos y vías de recursos establecidos para el ejercicio y defensa de los derechos, tanto la Administración Tributaria como los contribuyentes deben seguir y aplicar determinadas normas, al igual que deben hacerlo los tribunales en sus decisiones sobre las controversias que conozcan.

Es importante conocer la estructura y funcionamiento del Tribunal Superior Administrativo y los distintos recursos administrativos y judiciales que el contribuyente tiene disponibles para hacer valer sus derechos ante lo que él puede considerar son ilegalidades o abusos por parte de la Administración Tributaria en la aplicación de los tributos, tales como:

- 1) Recurso de Reconsideración o Reclamación;
- 2) Recurso Contencioso Tributario;
- 3) Recurso de Retardación;
- 4) Recurso de Amparo Tributario;
- 5) Recurso de Revisión; y
- 6) Recurso de Casación.

IV.- Cobro Compulsivo.

Cuando se han agotado todos los trámites y reclamaciones relativos a la deuda tributaria, el contribuyente debe pagarla voluntariamente o de lo contrario el Fisco debe iniciar el Procedimiento Ejecutorio o Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria.

De igual modo, este título estudia los distintos procedimientos administrativos, tales como el procedimiento interno que lleva el Fisco para ordenar medidas cautelares en contra del deudor tributario, el suministro y aceptación de la Prueba, las funciones del Ejecutor Administrativo que se encarga del cobro de la deuda tributaria y el

procedimiento de cobro coactivo desde la emisión del Certificado de Deuda hasta la subasta de los bienes embargados y la liquidación de la deuda.

V.- Infracciones y Sanciones Tributarias.

Abarca el análisis de las distintas infracciones y sanciones tributarias por violaciones a la ley tributaria, ya sean Faltas o Delitos Tributarios, y los distintos procedimientos y jurisdicciones administrativas y judiciales competentes para conocer, juzgar y sancionar estas violaciones.

VI.- Arbitrios Municipales.

De conformidad con la Constitución y la Ley No.176-07 los Municipios están facultados para establecer arbitrios dentro del área de su demarcación geográfica. En este sentido, analizaremos la potestad tributaria municipal, sus alcances y límites.

VII.- Parafiscalidad.

Cuando se habla de parafiscalidad nos referimos a aquellos aportes o impuestos que son pagados para el mantenimiento de áreas específicas, que no ingresan al erario público general del gobierno central, sino a ciertas entidades que los administran, tales como el Infotep, Seguridad Social y Fondos de Pensiones. Debido a su importancia dentro de la tributación es importante su análisis.

VIII.- Tratados Internacionales.

La República Dominicana ha firmado algunos tratados internacionales que tienen que ver con la tributación, tales como acuerdos aduaneros, libre comercio, tratados para evitar la doble imposición internacional y de intercambio de información. Esta obra no estaría completa si no vemos estos tratados.

PRIMERA PARTE
Derecho Tributario Sustantivo

TÍTULO I

Enfoque General de la Tributación

Introducción

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

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

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

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

Con el paso del tiempo y debido a que en muchos casos el recaudador pretendía obtener más recursos de los ciudadanos y estos a su vez exigían menos recargos, sobretudo en aquellos casos en que lo recaudado solo servía para satisfacer grandes fiestas, vestidos y riquezas de los gobernantes y no para el bien de la comunidad, como era su objetivo, surgieron graves desavenencias que motivaron feroces revueltas sociales, derrocamientos de gobernantes y revoluciones que engendraron el nacimiento de nuevos órdenes jurídicos, sociales, políticos y económicos, tales como la Revolución Francesa de 1789 y la Revolución Soviética de 1917.

Es por lo anterior que todo gobierno debe entender que resulta injusto aumentar la presión tributaria, cuando el gobierno mal gasta las recaudaciones y no entiende el concepto de austeridad.

A estos cambios políticos se sumaron nuevas doctrinas que, pregonando el establecimiento de un verdadero Estado de Derecho, encausaron lo que más tarde sería conocido como el Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley, que consagra como estandarte máximo el adagio de que “no puede haber tributo sin ley que lo establezca”, tomando como parámetro el viejo principio romano de “*Nulla poena sine lege previa*”, aplicado en su origen al derecho penal. Todo basado en las ideas de que solo el pueblo es soberano y gobierna bajo un sistema de representación donde el pueblo, a través de sus representantes en el Parlamento o Congreso, es quien decide sobre las leyes y los tributos.

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

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

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

CAPÍTULO I

La Actividad Financiera del Estado

I.- Generalidades.

El Estado, como persona jurídica por excelencia, ha sido diseñado para realizar un conjunto de actividades destinadas a satisfacer las necesidades comunes de los miembros de la sociedad. Aunque las necesidades públicas son distintas en cada grupo social, dependiendo principalmente del grado de desarrollo económico de cada Estado, podría decirse, en términos generales y dentro de la gran masa de necesidades públicas que pueden existir, que estas abarcan, entre otros, los siguientes aspectos:

1. Defensa del Exterior
2. Orden Interno
3. Justicia
4. Salud
5. Educación, Ciencia y Cultura
6. Infraestructura Física, tales como calles, carreteras, escuelas, presas, puertos, viviendas, hospitales, etc.
7. Comunicación
8. Energía, agua, etc.

No obstante, las necesidades públicas pueden ser satisfechas por el Estado o por el sector privado, dependiendo del grado de desarrollo que este último tenga. Mientras más desarrollado se encuentre el sector privado, más capacidad tendrá para satisfacer ciertas necesidades públicas, como podrían ser la salud, educación, viviendas, etc. Sin embargo, existen necesidades públicas que por su naturaleza solo pueden ser satisfechas por el propio Estado y nunca por el sector privado, como serían la defensa del exterior, el mantenimiento del orden interno y la

administración de justicia. En este sentido, y dentro de la gran cantidad de obligaciones puestas a cargo del Estado, la Constitución de la República Dominicana, por ejemplo, señala las siguientes asistencias sociales:

1) Artículo 54. Seguridad Alimentaria.

El Estado promoverá la investigación y la transferencia de tecnología para la producción de alimentos y materias primas de origen agropecuarios, con el propósito de incrementar la productividad y garantizar la seguridad alimentaria.

2) Artículo 56. Protección de las personas Menores de Edad.

La familia, la sociedad y el Estado, harán primar el interés superior del niño, niña y adolescente; tendrán la obligación de asistirles y protegerles para garantizar su desarrollo armónico e integral y el ejercicio pleno de sus derechos fundamentales, conforme a esta Constitución y las leyes.

3) Artículo 57. Protección de las personas de la Tercera Edad.

La familia, la sociedad y el Estado concurrirán para la protección y la asistencia de las personas de la tercera edad y promoverán su integración a la vida activa y comunitaria. El Estado garantizará los servicios de la seguridad social integral y el subsidio alimentario en caso de indigencia.

4) Artículo 58. Protección de las personas con Discapacidad.

El Estado promoverá, protegerá y asegurará el goce de todos los derechos humanos y libertades fundamentales de las personas con discapacidad, en condiciones de igualdad, así como el ejercicio pleno y autónomo de sus capacidades. El Estado adoptará las medidas positivas necesarias para propiciar su integración familiar, comunitaria, social, laboral, económica, cultural y política.

5) Artículo 59. Derecho a la Vivienda.

Toda persona tiene derecho a una vivienda digna con servicios básicos esenciales. El Estado debe fijar las condiciones necesarias para hacer efectivo este derecho y promover planes de viviendas y asentamientos humanos de interés social. El acceso legal a la propiedad inmobiliaria titulada es una prioridad fundamental de las políticas públicas de promoción de vivienda.

6) Artículo 60. Derecho a la Seguridad Social.

Toda persona tiene derecho a la seguridad social. El Estado estimulará el desarrollo progresivo de la seguridad social para asegurar el acceso universal a una adecuada protección en la enfermedad, discapacidad, desocupación y la vejez.

7) Artículo 61. Derecho a la Salud.

Toda persona tiene derecho a la salud integral. En consecuencia el Estado debe velar por la protección de la salud de todas las personas, el acceso al agua potable, el mejoramiento de la alimentación, de los servicios sanitarios, las condiciones higiénicas, el saneamiento ambiental, así como procurar los medios para la prevención y tratamiento de todas las enfermedades, asegurando el acceso a medicamentos de calidad y dando asistencia médica y hospitalaria gratuita a quienes la requieran;

8) Artículo 63. Derecho a la Educación.

Toda persona tiene derecho a una educación integral, de calidad, permanente, en igualdad de condiciones y oportunidades, sin más limitaciones que las derivadas de sus aptitudes, vocación y aspiraciones. En consecuencia el Estado garantiza la educación pública gratuita, siendo su obligación erradicar el analfabetismo, velando por la calidad de la educación superior, financiando centros y universidades públicas.

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

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

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

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

Es tanta la importancia que el Estado Dominicano ha otorgado al gasto público que la Constitución de la República le decida varios artículos a este tema, consignando en su artículo 223 que corresponde al Poder Ejecutivo la elaboración del proyecto de Ley de Presupuesto General del Estado, el cual contempla los ingresos probables, los gastos propuestos y el financiamiento requerido, realizado en un marco de sostenibilidad fiscal, asegurando que el endeudamiento público sea compatible con la capacidad de pago del Estado, disponiendo en su único párrafo que en este proyecto se consignarán de manera individualizada las asignaciones que correspondan a las diferentes instituciones del Estado.

Asimismo, en su artículo 237 la Constitución dominicana consignó, de manera clara y precisa, que no tendrá efecto ni validez la ley que ordene, autorice un pago o engendre una obligación pecuniaria a cargo del Estado, sino cuando esa misma ley identifique o establezca los recursos necesarios para su ejecución.

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

1) Político.

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

2) Económico.

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

3) Jurídico.

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

4) Técnico.

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

II.- La Existencia de Tributos. Objetivos de su Creación.

El Estado, al realizar la actividad financiera, requiere efectuar un conjunto de operaciones tendentes a captar recursos para destinarlos a satisfacer las necesidades e inversiones públicas. En el juego de esta actividad financiera se destacan tres operaciones básicas:

- a) Obtener Recursos o Ingresos;
- b) Realizar Gastos o Egresos; y,
- c) Satisfacer las Necesidades Públicas.

Para que el Estado exista como ente soberano requiere de la manutención de unas fuerzas armadas encargadas de velar por el cumplimiento del orden interno y la defensa exterior del país, así como tener organismos especializados a cargo de los cuales estará la aplicación de justicia. Del mismo modo, el Estado proporciona servicios médicos, escolares, de comunicación, viviendas y otros con la finalidad de satisfacer las necesidades de la colectividad.

Para poder realizar las operaciones tendentes a satisfacer las necesidades públicas el Estado tendrá que efectuar erogaciones monetarias, las cuales se regirán por el Presupuesto Nacional y Ley de Gasto Público, aprobada cada año por el Poder Legislativo. Sin embargo, para poder gastar es preciso contar con recursos. El Estado requiere de ingresos para gastarlos en la construcción de escuelas, hospitales, carreteras, etc., que son a penas una ínfima parte de toda una galaxia de necesidades públicas a satisfacer. Estos recursos pueden ser obtenidos de varias fuentes, entre las cuales se citan: a) Venta de sus propiedades; b) Donaciones; c) Actividades empresariales del Estado; d) Préstamos, ya sea internos o externos; e) Expropiaciones; f) Tributos, y otros.

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

El Modelo de Código Tributario para América Latina señala en su artículo 13 que “tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” Analizando esta última definición de tributos, *Ross* expresa que la “potestad tributaria la ejerce el Estado a través de la ley” y que su fuente jurídica “es la voluntad legal del Estado y no la voluntad de los obligados, aún cuando en el supuesto de hecho previsto en la norma como generador de la obligación, tenga ingerencia la voluntad de los obligados.” (Derecho Tributario Sustantivo)

El objetivo fundamental de todo tributo es trasladar recursos desde el sector privado al sector público, partiendo del principio constitucional que expresa que todo individuo debe contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas e inversiones públicas. Para *Faya Viesca* la capacidad contributiva es consecuencia “de ciertas circunstancias económicas, políticas y sociales, razón por la que estos supuestos o circunstancias fácticas han ido cambiando a través de la historia.” Considera que esta “descansa en la aptitud real de los particulares para soportar las cargas tributarias.” (Finanzas Públicas)

No obstante, conviene aclarar desde ahora que la traslación de recursos del sector privado al sector público no es el único objetivo de los tributos, ya que en ocasiones estos actúan como incentivos o desincentivos a la producción de bienes y servicios, como medidas de control, de protección a la producción nacional, de compensación y otros.

Podría afirmarse que el pago de impuestos es el aporte económico que realiza cada individuo para con la colectividad, efectuando a través de un órgano rector que es el gobierno. Pero el gobierno central no es el único organismo de la estructura estatal con capacidad jurídica de recibir ingresos tributarios, sino que también puede la ley consagrar impuestos en beneficio de otras entidades públicas, como son los Ayuntamientos o Municipios. Señala *Biscaretti*, refiriéndose a los tributos, “que tales prestaciones pueden también imponerse por ciertos entes públicos, pero sólo cuando la ley, que atribuye tal poder, indique los criterios idóneos para delimitar la discrecionalidad del ente impositor en el ejercicio del mismo poder.” (Derecho Constitucional)

Consagra el artículo 199 de nuestra Constitución que “el Distrito Nacional, los municipios y los distritos municipales constituyen la base del sistema político administrativo local. Son personas jurídicas de Derecho

Público, responsables de sus actuaciones, gozan de patrimonio propio, de autonomía presupuestaria, con potestad normativa, administrativa y de uso de suelo, fijadas de manera expresa por la ley y sujetas al poder de fiscalización del Estado y al control social de la ciudadanía, en los términos establecidos por esta Constitución y las leyes.” Por su parte, el artículo 200 expresa que “los ayuntamientos podrán establecer arbitrios en el ámbito de su demarcación que de manera expresa establezca la ley, siempre que los mismos no colidan con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación ni con la Constitución o las leyes. Corresponde a los tribunales competentes conocer las controversias que surjan en esta materia.”

Los tributos pueden clasificarse principalmente en tres categorías distintas: a) Impuestos; b) Tasas; y c) Contribuciones.

1) Impuesto.

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

2) Tasa.

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

En principio podría decirse que este tributo reúne las características de contraprestación y divisibilidad, ya que cuando el particular lo paga el Estado le brinda a cambio un servicio directo y exclusivo, en el cual el contribuyente presume de antemano que ese pago no es cobrado para financiar obras o servicios generales de la sociedad, sino para costear un servicio específico que se le está brindando. Sin embargo, la teoría moderna tiende a admitir que si bien en la mayoría de los casos existe contraprestación por el pago de la tasa, existen casos en los cuales el pago de una tasa se exige sin que exista contraprestación, por lo cual éste no es ya un requisito esencial.

Así sucede, por ejemplo, con la tasa que se paga para registrar una marca de fábrica en beneficio exclusivo de un particular, en el cual se paga una cantidad de dinero con el objeto de costear o solventar al Estado sus gastos utilizados para dar ese servicio de registro o en los casos de tasas judiciales.

3) Contribuciones.

La Contribución constituye un tributo que es pagado por los particulares en virtud de un beneficio estatal, real o potencial, que han recibido.

a) Contribución de Mejoras.

La Contribución de Mejoras consiste en que los particulares que resulten beneficiados por obras de construcción realizadas por el Estado, deben responder ante este con una parte proporcional de los beneficios recibidos. Es el caso, por ejemplo, de los terrenos que se benefician por la construcción de una carretera o presa hidroeléctrica, cuyo valor se incrementa (plusvalía) por motivo de esa construcción y donde todos los gastos han sido cubiertos por el Estado. En estos casos el Estado puede establecer un tributo exigiéndoles una prestación a los particulares beneficiados, que generalmente consiste en una parte de las tierras cuyo valor se ha incrementado o en una prestación económica.

b) Contribución de Seguridad Social.

La Contribución de Seguridad Social es el pago exigido por el Estado para solventar el mantenimiento del régimen previsional de la

Seguridad Social, el cual obliga a patronos y empleados a realizar un aporte para el mantenimiento del sistema de la seguridad social.

Si bien es cierto que constituye una responsabilidad esencial del Estado satisfacer las necesidades básicas de la sociedad, dotando al país de los mecanismos e instrumentos esenciales para su desarrollo integral, no menos cierto es que también constituye un deber de cada persona aportarle al Estado esos recursos. Si no se provee al Estado de los medios económicos suficientes para que este pueda satisfacer las necesidades colectivas, tampoco se tiene derecho a exigirle al Estado que cumpla con sus responsabilidades, ya que el gobierno es solo un reflejo y consecuencia del pueblo.

Dispone el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución dominicana que es un deber fundamental de toda persona “tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas.” Pero también establece que “es deber fundamental del Estado garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente.” Por su parte, el artículo 243 de la misma Constitución dispone que “el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.”

En este sentido, la Constitución señala como uno de los deberes fundamentales de los particulares tributar, es decir pagar impuestos. Ya *Hostos*, en su obra *Moral Social*, expresaba el deber de cada individuo para con su sociedad, pregonando que “no hay hombre más fuerte que el hombre que cumple con su deber.”

Los tributos son fuente de desarrollo económico. Los aportes que realiza un contribuyente son devueltos en obras de bien social que repercuten en el progreso del país. Debido a su naturaleza prolongada, los impuestos constituyen ingresos ordinarios que en forma continua proporcionan al Estado recursos para que este exista, funcione y cumpla con sus objetivos. Además, sirven de base para la realización de política económica mediante la aplicación de técnicas tributarias coherentes y predeterminadas.

En economías como la de República Dominicana los impuestos no solamente pueden catalogarse de necesarios, sino también de

imprescindibles, por cuanto representan parte integral del desarrollo económico del país y sostén de las actividades financieras del Estado. Naturalmente, para que los tributos puedan lograr el cometido de su creación, se precisa que sean la expresión clara y definida de una política coherente, con una estructuración adecuada y con efectos previamente delimitados.

En síntesis, puede decirse que los tributos existen con un objetivo definido: ser fuente de recursos para el sector público, contribuir con la redistribución del ingreso y las riquezas y servir de base para el desarrollo económico de sectores o regiones de interés nacional.

III.- 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"*, o no hay pena sin ley que la establezca. Este principio sirvió de base para consagrar en materia impositiva lo que se conoce con el nombre del Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley, el cual declara que *"no hay tributo sin ley que lo establezca."*

El objetivo fundamental de este principio de legalidad es el de ofrecer ciertas garantías a los ciudadanos frente a cualquier acto injusto que en relación con esta materia pueda ejercer un funcionario, órgano o entidad de la Administración Pública, cobrando tributos inexistentes o creados al margen de la Constitución, pues los tributos solo pueden provenir de la voluntad del pueblo, manifestada a través de sus representantes en el Congreso Nacional.

Conocido es que todo individuo debe *"tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas"*, conforme expresa el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución, de donde se desprende la validez jurídica, social y económica de los impuestos. Sin embargo, para que el Estado pueda establecer tributos, es preciso que cumpla con el procedimiento previamente determinado por la ley.

1) Creación de Impuestos.

Señala el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.” De lo anterior se deriva el carácter legal de la obligación tributaria, en el sentido de que solo mediante ley, y nunca por decreto, reglamento, norma general o contrato pueden crearse impuestos. Corresponde únicamente al Congreso Nacional crear los impuestos, legislando sobre cada uno de los elementos esenciales de los tributos, determinando el modo de su recaudación y cómo será invertido lo recaudado.

2) Creación de Arbitrios Municipales.

Si bien es cierto que los tributos solo pueden ser establecidos por ley, también es cierto que en los casos en que es constitucionalmente permitido se acepta que los tributos pueden ser creados no solo por la ley misma, sino en virtud de la ley, es decir que existen casos en los cuales la Constitución permite que sea la ley quien autorice a un organismo público a establecer tributos. Es el caso de los tributos o arbitrios municipales.

Consagra el artículo 200 de la Constitución que “los ayuntamientos podrán establecer arbitrios en el ámbito de su demarcación que de manera expresa establezca la ley, siempre que los mismos no colidan con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación ni con la Constitución o las leyes.” Se trata de una potestad propia de los ayuntamientos, que no requiere aprobación de ninguna ley ni de ningún organismo, excepto cumplir con el procedimiento señalado por la ley para estos fines, que en la actualidad es la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios.

3) Creación de Exenciones.

Con respecto a las exenciones fiscales, el artículo 244 de la Constitución establece que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.” En su parte final este artículo 244 dispone que “la transferencia de los derechos otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.”

Lo anterior significa que las exenciones fiscales no pueden otorgarse en todos los casos que desee el legislador, sino que únicamente pueden concederse en beneficio de particulares o empresas cuando estas exenciones incidan “en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.”

En este sentido, y de conformidad con la Constitución, las exenciones fiscales pueden adquirirse mediante concesiones que autorice la ley, mediante contratos que apruebe el Congreso Nacional o a través de leyes que contengan exenciones generales, es decir que beneficien a todos los particulares por igual.

Por su parte, no basta con que las exenciones fiscales concedidas mediante un Contrato administrativo sean consignadas en dicho contrato, sino que es condición esencial para la validez de las mismas que ese contrato sea aprobado por el Congreso Nacional, conforme a los artículos 93, numeral 1, literal k), y 128, numeral 2), literal d), de la Constitución, como veremos más adelante.

Por lo tanto, el Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley debe entenderse en su sentido más amplio para afirmar que no hay tributo sin ley que lo establezca y que no pueden concederse exenciones fiscales más que en los casos y formas previstas por la Constitución.

Ya en los primeros asomos de libertad del pueblo dominicano se tenía una concepción clara y moderna del Principio de Legalidad Tributaria. En efecto, en el artículo 56 de la Constitución de 1844, mejor conocida como Constitución de San Cristóbal, se expresaba que “el tribunado tiene, como el Poder Ejecutivo y el Consejo Conservador, la iniciativa de todas las leyes y exclusivamente la de las relativas; Primero:

A los impuestos en general”, dando a entender que los impuestos se establecían por leyes. Pero más claro aún el artículo 172 de la misma cuando consagraba textualmente que “Ningún impuesto se puede establecer bajo pretexto alguno sino por una ley.”

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

En vista del caos económico que imperaba en la naciente República y las graves hostilidades derivadas de la guerra de independencia, la Constitución de 1844 tuvo que adoptar medidas jurídicas para implementar un nuevo orden. En su Título Adicional encuadró el artículo 211 que establecía que “los Cuerpos Colegiados deberán acordar en su primera sesión legislativa la siguientes leyes: Décima: Sobre la total extinción de tributos, capellanías, vinculaciones y demás censos perpetuos, bajo cualquier denominación que se hallen instituidos.” A este respecto, son oportunas las palabras de *Rodríguez Demorizi* cuando señala, refiriéndose a este artículo 211, que “es bien significativo el empeño de nuestros primeros legisladores en resolver los problemas económicos, en organizar las finanzas dominicanas.” (La Constitución de San Cristóbal 1844-1854)

En la propia Constitución de la República de 1966 y luego en la Constitución del 2010 aún quedan rezagos de aquellos principios tributarios de 1844. En efecto, en el numeral 1) del artículo 37 de la Constitución de 1966 se expresaba como una atribución exclusiva del Congreso Nacional “establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.” Por lo tanto, cualquier tributo no establecido por una ley dictada por el Congreso Nacional era nulo, inaplicable y carente de todo efecto jurídico. Asimismo lo consagró la Constitución del año 2010, al señalar en su artículo 93, numeral 1, literal a), que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.”

De todo lo anterior se deduce que el establecimiento de impuestos solo puede hacerse por ley y que las exenciones a favor de particulares solo pueden hacerse mediante concesiones que autorice la ley o mediante

contratos administrativos aprobado por el Congreso Nacional y que, asimismo, cualquier modificación o limitación a una de estas leyes o contratos, mediante reglamentos, decretos, normas o resoluciones constituye una violación a los preceptos constitucionales y por tanto acarrea su inmediata nulidad.

Pero la Ley no solamente debe limitarse a crear el tributo, sino también consagrar con claridad el presupuesto de hecho o hipótesis tributaria, quién debe pagar el tributo y cuánto debe ser pagado. Es decir, la Ley debe dejar bien establecido que si ocurre tal o cual hecho, tal persona debe pagar y la cantidad a pagar sería tal o cual. Estos requisitos no pueden ser delegados en otros organismos ni fijarse por decretos o reglamentos. Por su parte, requisitos como cuándo, dónde y cómo debe pagarse son generalmente dejados a la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo o la Administración, conforme a las previsiones que dispone la ley.

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

Debido a la importancia que reviste para la materia tributaria el Principio de Legalidad Tributaria más adelante volveremos con este tema al tratar sobre los principios constitucionales que rigen o limitan la potestad tributaria del Estado.

CAPÍTULO II

La Administración Tributaria y el Cumplimiento del Mandato Legal

I.- La Administración Tributaria.

La Ley pone a cargo de un organismo del Estado el deber de recaudar los valores adeudados al Fisco, una vez que se ha materializado en la práctica la hipótesis tributaria que ella misma ha contemplado.

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

Cuando el Congreso Nacional o Poder Legislativo crea un impuesto, corresponde al Poder Ejecutivo y sus dependencias la correcta aplicación de ese tributo, velando por las buenas recaudaciones del mismo. Es un mandato encomendado por el propio sistema jurídico imperante. Así, el artículo 128 de la Constitución de la República dispone en su numeral 2), letra e), que al Presidente de la República, en su condición de Jefe de Gobierno, le corresponde “velar por la buena recaudación y fiel inversión de las rentas nacionales.”

La Administración Pública, cuya máxima autoridad lo es el Presidente de la República, debe cumplir con el mandato constitucional de velar por las buenas recaudaciones tributarias, acatando la decisión legislativa al establecer tributos y desplegando los recursos técnicos, humanos y económicos necesarios para cumplir eficientemente el mandato encomendado.

La Administración realiza su actividad a través de los servicios públicos y se manifiesta a través de sus órganos competentes. Es muy

importante, como se estudiará es su oportunidad, no confundir la Administración Pública con el Poder Ejecutivo, ya que esta es solo uno de sus órganos dependientes. En efecto, el Presidente de la República es a su vez el Presidente del Poder Ejecutivo y la autoridad máxima de la Administración Pública, pero al mismo tiempo es el jefe supremo de organismos que no pertenecen a la Administración, tales como las fuerzas armadas. Por consiguiente, del Poder Ejecutivo dependen varios órganos, dentro de los cuales figura la Administración Pública, que a su vez se fracciona en otros muchos órganos dependientes que coaccionan para un mejor desempeño de la función administrativa.

En vista de la complejidad, y a la vez importancia, que revisten los tributos dentro de un sistema económico capitalista o de economía de mercado, se consideró conveniente crear organismos especiales dentro de la Administración Pública, especializados en materia de impuestos, cuya única finalidad es la de aplicar correctamente la encomienda legal de recaudar, para lo cual deberá contar con un cuerpo de técnicos capacitados y recursos económicos. Este cuerpo recaudador, mejor conocido como Administración Tributaria, es el organismo de la Administración Pública encargado de recaudar correctamente el tributo, mediante el uso de las potestades o facultades que le otorga la ley, y el cumplimiento fiel de los deberes y obligaciones que ésta señala.

Es importante recalcar, pues, que el objetivo esencial de la Administración Tributaria es el de recaudar los tributos y no el de trazar la política tributaria, cuya función corresponde al Ministerio de Hacienda, ni tampoco el de crear, modificar o sustituir tributos, facultad esta última exclusiva del Poder Legislativo. En consecuencia, la Administración Tributaria solo se encarga de aplicar la ley tributaria. No crea impuestos ni puede conceder exenciones fiscales ni reducir la carga impositiva.

En la República Dominicana la Administración Tributaria se encuentra conformada de la siguiente manera:

- 1) La Dirección General de Aduanas, regida por la Ley No.226-06, del año 2006, que le otorgó personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio, y cuya función es recaudar los tributos al comercio exterior;

- 2) La Dirección General de Impuestos Internos, regida por la Ley No.227-06, del año 2006, que le otorgó personalidad jurídica y autonomía

funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio, y cuya función es recaudar los tributos internos nacionales; y

3) La Administración Tributaria Municipal, existente en el Distrito Nacional y cada uno de los municipios del país, regulada por la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, que se encarga de recaudar los arbitrios municipales creados dentro del área geográfica de cada uno de ellos.

II.- La Relación Jurídica Tributaria.

Existiendo por un lado un organismo cuyo objetivo es recaudar los tributos indicados en la ley y por otro un sujeto obligado por la ley al pago de esos tributos, es lógico asumir que entre ellos surge una relación jurídica tributaria, es decir regulada por un determinado ordenamiento jurídico. En la República Dominicana esta relación jurídica tributaria está regulada principalmente por las siguientes disposiciones legales:

- a) El Código Tributario (Ley No.11-92) para los tributos internos nacionales;
- b) La Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas; y
- c) La Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, que regula los arbitrios municipales.

Asimismo, existen otras muchas leyes de carácter impositivo, ya sea que establecen impuestos, como por ejemplo la Ley No.14-93, sobre Arancel de Aduanas, o el artículo 23 de la Ley 557-05, de fecha 14 de diciembre del 2005, que estableció un Impuesto Selectivo del 13% ad-valorem sobre el consumo interno de los Combustibles Fósiles y Derivados del Petróleo, o simplemente leyes que contribuyen a crear mecanismos de control para una mejor eficiencia administrativa por parte de los órganos recaudadores, como es, por ejemplo, la Ley No.53, de fecha 13 de noviembre de 1970, sobre Registro Nacional de Contribuyentes.

Al tratarse de una relación jurídica, regulada por la ley, si bien la Administración Tributaria debe realizar sus mayores esfuerzos para procurar cumplir con el mandato legal de recaudar impuestos, debe siempre hacerlo dentro del marco legal establecido, cumpliendo

fielmente con la Constitución y las leyes, sin vulnerar los derechos de los contribuyentes. En este sentido, si es cierto que al Fisco le asiste el derecho y el deber de cobrar hasta el último centavo adeudado, también es cierto que el contribuyente disfruta de derechos para exigir que se cumpla con la ley, pagando solamente lo que establece la ley y defendiéndose de cualquier arbitrariedad que pueda surgir. Entre estos derechos se encuentran los siguientes:

1) Pagar únicamente los Tributos señalados por la Ley.

En virtud del Principio de Legalidad Tributaria, consagrado en 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 en virtud de una ley, a pena de nulidad absoluta.

Los particulares tienen el derecho de rechazar y recurrir cualquier solicitud o exigencia hecha por el gobierno o sus funcionarios que trate de exigir el pago de tributos 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, que estudiaremos más adelante.

2) Pagar el Tributo en Proporción a su Capacidad Contributiva.

Ninguna ley puede exigir el pago de tributos por encima de la capacidad fiscal que tienen las personas para pagarlos. Es el principio constitucional de Capacidad Contributiva. Así, el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución establece que es un deber fundamental de la persona tributar, pero siempre de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva. Tampoco los tributos pueden ser confiscatorios o expropiatorios, pues violarían la Constitución. Por lo tanto, los contribuyentes tienen el derecho a 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 Otorga la Ley.

Todo contribuyente tiene derecho a utilizar y disfrutar de las exenciones o exoneraciones que le acuerda la ley o el contrato administrativo suscrito y aprobado por el Congreso Nacional, por todo el tiempo que estipule la ley o el contrato, sin ser perturbado por ningún funcionario que no se las quiera reconocer 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, sin presentarles obstáculos e impedimentos. Tienen el derecho de que su pago no conlleve a gastos accesorios por culpa del Fisco, y que el pago pueda efectuarse sin pérdida de tiempo o formalismos innecesarios.

Si bien es una obligación a cargo de los particulares presentar las declaraciones juradas exigidas, es también una obligación del Fisco no entorpecer la presentación de las mismas ni exigirle al contribuyente que presente su declaración con datos o informaciones contrarias a su voluntad. El Fisco debe siempre aceptar las declaraciones juradas que se presenten, pues siempre tendrá el derecho de impugnarlas.

5) Derecho a la Seguridad Jurídica.

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. La seguridad jurídica es la certeza de que la ley siempre será aplicada. 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 deben ser tratados todos por igual, ya sean grandes contribuyentes o pequeños contribuyentes, sin privilegios ni discriminaciones. 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. En un Estado de Derecho el Estado no está por encima de los particulares. Solo la ley predomina.

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, prontitud y apego a la ley, y a que sus litigios en contra del Fisco sean conocidos y juzgados por un tribunal imparcial, independiente de la Administración. 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 a 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 estos puedan ejercer en su contra. También le asiste el derecho a 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.

Todo lo anterior constituye simples enunciados. No obstante, tanto en la Constitución como en las leyes adjetivas existen disposiciones que regulan los derechos y deberes de la Administración Tributaria y los derechos y deberes de los contribuyentes, exigiendo que el Fisco actúe siempre en consonancia con la ley y estableciendo recursos administrativos y jurisdiccionales donde pueden acudir los particulares cuando sientan que sus derechos como particulares y como contribuyentes están siendo violados.

Así, por ejemplo, nos encontramos con el Recurso de Reconsideración por medio del cual el contribuyente le solicita a la misma Administración Tributaria que dictó un acto que revise o reconsidere el mismo, o con el Recurso Contencioso Tributario por medio del cual el contribuyente acude a un órgano jurisdiccional independiente del Fisco y del ámbito de la Administración Pública, como es el Tribunal Superior Administrativo, a los fines de que dicho tribunal revoque o modifique el acto dictado por la Administración Tributaria.

De igual manera el ordenamiento jurídico nacional pone a disposición de los particulares el Recurso de Casación por ante la Suprema Corte de Justicia, donde se debate acerca de si el tribunal judicial, al dictar sentencia, actuó o no apegado a la ley, así como el Tribunal Constitucional, donde se puede acudir por vía principal para solicitar que se declare la inconstitucionalidad de una ley, decreto, reglamento u ordenanza.

En otras palabras, la relación entre Fisco y contribuyente que surge con motivo de la tributación no es una relación arbitraria ni de fuerza, sino sujeta a las regulaciones establecidas por la Constitución y las leyes, así como a las disposiciones generales consignadas en reglamentos y normas generales que la ley permite dictar a la Administración Tributaria para asuntos específicos.

III.- Fases Generales de la Tributación.

En términos generales y con la única finalidad de tener una visión amplia de la tributación que nos ayude a entender mejor este trabajo, podríamos decir que la materia impositiva comprende las siguientes fases o etapas:

1) La Potestad Tributaria. El Estado, en virtud de su soberanía, tiene potestad para establecer tributos, respetando los límites que consagran la Constitución.

2) Creación del Tributo. Conforme al Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley, solo por ley se pueden crear tributos y solo la ley puede establecer sus elementos esenciales, señalando quién debe recaudarlo y quién debe pagarlo.

3) Administración Tributaria. La ley crea la estructura y funcionamiento de la Administración Tributaria que se encargará de recaudar el tributo.

4) Nacimiento de la Obligación Tributaria u obligación de pagar el tributo debido, a causa de la ocurrencia del hecho generador del tributo, es decir por haberse materializado en la práctica la hipótesis tributaria prevista en la ley.

5) Posibilidad de que el Fisco adopte Medidas Cautelares para garantizar el cobro del tributo, en caso de que exista riesgo de insolvencia o desaparición del deudor tributario.

6) Determinación de la Obligación Tributaria, ya sea de oficio por el Fisco o por el contribuyente mediante declaraciones juradas de impuestos; es decir, declarar la ocurrencia del hecho generador y definir el monto de la deuda o bien declarar su inexistencia, exención o inexigibilidad.

7) Liquidación del Impuesto. Una vez que el crédito fiscal ha sido determinado, se convierte en líquido y exigible y debe pagarse dentro de los plazos que establecen la ley o el reglamento.

8) Inspección y Fiscalización. El Fisco tiene facultad para averiguar si los datos proporcionados por el contribuyente son correctos y si su declaración de impuestos se ajusta a la realidad de los hechos y a

una correcta aplicación de la ley tributaria, pudiendo realizar ajustes, impugnaciones y determinaciones de oficio.

9) Infracciones y Sanciones. Cuando el Fisco detecte infracciones de Faltas Tributarias podrá juzgarlas y sancionar a los contribuyentes. Si se trata de infracciones de Delitos Tributarios el Fisco someterá al infractor por ante la justicia ordinaria.

10) Recursos Administrativos y Judiciales. El contribuyente dispone de recursos administrativos ante el Fisco, como Reconsideración y Reclamación, y judiciales ante el Tribunal Superior Administrativo y la Suprema Corte de Justicia en contra de los ajustes, impugnaciones, determinaciones de oficio y aplicación de sanciones administrativas por Faltas Tributarias que aplique la Administración Tributaria.

11) Cobro Coactivo de la Deuda. Cuando el contribuyente ha agotado todos los recursos para discutir la validez de su deuda tributaria debe pagar voluntariamente; en caso contrario el Fisco iniciará los procedimientos relativos al cobro compulsivo de la deuda, desde embargos hasta la subasta de los bienes embargados.

CAPÍTULO III

El Derecho Tributario

I.- Concepto.

Señala *Berliri* que el Derecho Tributario “puede definirse como aquella rama del Derecho que expone los principios y las normas relativos al establecimiento y a la aplicación de los impuestos y de las tasas, así como a la creación y a la observancia de algunos límites negativos a la libertad de los particulares, conexos con un impuesto, con una tasa o con un monopolio establecido por el Estado con fin de lucro.” (Principios de Derecho Tributario)

Para *Ross* el Derecho Tributario “es la rama del Derecho Público que trata de las normas obligatorias y coactivas que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria.” (Derecho Tributario Sustantivo)

Martín y Rodríguez Usé definen el Derecho Tributario como “el conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales. Asimismo, integran esta disciplina jurídica los principios jurídicos de la tributación y las instituciones dimanantes del plexo normativo tributario.” (Derecho Tributario General)

En síntesis, podemos decir que el Derecho Tributario es la rama del derecho que estudia las normas jurídicas que se relacionan con la tributación.

II.- Relación con Otros Derechos Similares.

El Derecho Tributario se relaciona prácticamente con todas las otras ramas del derecho, en especial con las que pertenecen al derecho público,

tales como el Derecho Constitucional, el Derecho Administrativo, el Derecho Financiero y el Derecho Penal. Sin embargo, el Derecho Tributario tiene especial relación con el Derecho Administrativo y el Derecho Financiero.

A) Derecho Administrativo.

El Derecho Administrativo estudia las relaciones jurídicas que surgen entre los diferentes órganos del Estado y la relación de estos con los particulares. En razón de que en virtud de la tributación se genera una relación jurídica tributaria entre la Administración Tributaria, que es un órgano de la Administración Pública, y los administrados o particulares que deben pagar impuestos, por mucho tiempo el estudio de la tributación se entendía como parte del Derecho Administrativo, en especial por los distintos reglamentos, procedimientos y actos que emanan constantemente de los órganos administrativos del Estado.

Sin embargo, debido a la especialidad de la materia tributaria y a la fuente estrictamente legal de la obligación tributaria, regulada por disposiciones de carácter constitucional, en la cual prácticamente solo interviene un órgano del Estado, que es el ente recaudador de los tributos, y donde existen normas específicas que regulan las relaciones jurídicas entre el Fisco y los contribuyentes, el Derecho Tributario dejó de verse como una rama del Derecho Administrativo hasta convertirse en un derecho propio, con normas propias y auténticas, con sus propios conceptos, independiente de otras ramas del derecho, hasta llegar a ser un derecho autónomo dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

B) Derecho Financiero.

Según *Sánchez*, en su obra *Derecho Tributario*, el Derecho Financiero es "el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado," entendiéndose que existen tres elementos o fases que integran la actividad financiera del Estado, que son las siguientes:

1) Derecho Fiscal, que integra las normas relativas a la obtención de los recursos del Estado;

2) Derecho Patrimonial del Estado, cuyas normas se ocupan de la administración y fomento de los ingresos obtenidos; y

3) Derecho Presupuestario, que son normas que se refieren a la erogación de los recursos.

Carranza, por su parte, es más amplio en su definición, al entender al “Derecho Financiero como el conjunto de normas jurídicas que tienen como materia específica la regulación de la actividad financiera del Estado”, que resulta en “un mosaico jurídico completo, destinado a regir la percepción, gestión y erogación de los recursos pecuniarios con que cuenta el Estado para la realización de sus fines.” Entiende que son ramas del Derecho Financiero las siguientes:

1) Derecho Patrimonial o de los Bienes del Estado, que es el conjunto de normas jurídicas que regulan la propiedad de los bienes que corresponden al patrimonio del Estado y de los recursos que pueden obtenerse de su explotación o de su venta.

2) Derecho Monetario, constituido por las normas que se refieren a la moneda y que encuentran su ubicación a nivel constitucional y legal. A través de ella se otorga la facultad a los Estados para emitir moneda.

3) Derecho Presupuestario, que consiste en la regulación jurídica de la estructura, preparación, sanción y control del presupuesto general de gastos y cálculo de recursos del estado nacional.

4) Derecho Relativo a los Empréstitos Públicos, que establece cómo habría que convenirlos, cómo se los autoriza, cómo se los convierte o cómo se los extingue, o en dónde se ratifican acuerdos de tipo internacional en cuanto se refieren a empréstitos cuyos suscriptores se hallaren fuera del sistema económico nacional.

5) Derecho Tributario, constituido por el conjunto de normas que regulan la tributación. Se le denomina también derecho fiscal, y le conciernen por tanto, las normas jurídicas referidas a la creación, liquidación y recaudación de los impuestos.

Menéndez Moreno, en su obra *Derecho Financiero y Tributario*, afirma que el Derecho Financiero es una disciplina autónoma, que “se ocupa del estudio sistemático y valorativo de las normas jurídicas reguladoras de la actividad financiera, esto es, de los ingresos y de los gastos destinados a satisfacer las necesidades económicas de carácter público”, cuyas dos ramas son el Derecho Tributario y el Derecho Presupuestario.

Interesante resultan también las expresiones de *Rossey*, cuando en su obra *El Delito Fiscal*, señala que el Derecho Tributario es una parte del Derecho Financiero, el cual a su vez es una parte del Derecho Administrativo.

III.- Autonomía del Derecho Tributario.

Hay quienes entienden que al ser la obtención de recursos tributarios una parte de la actividad financiera del Estado, el Derecho Tributario no es un derecho propio, sino una rama del Derecho Financiero, y es posible que tengan razón si se parte de la idea de que el Derecho Tributario nace del Derecho Administrativo y del Derecho Financiero.

Sin embargo, también debemos considerar que la importancia y crecimiento de la materia tributaria y su especialización la han llevado a crear sus propias normas, a veces apartadas de otros derechos, creando la llamada autonomía dogmática del Derecho Tributario, con lo cual ha surgido un derecho propio e independiente de otros derechos, aunque formando parte de todo un ordenamiento jurídico nacional entrelazado.

García Belsunce, dentro de otros muchos autores que comparten la idea de autonomía del Derecho Tributario, por ejemplo, en su trabajo denominado *La Autonomía del Derecho Tributario*, expresa que el Derecho Tributario Sustantivo es autónomo en la unidad del derecho, por las siguientes razones:

“1) Porque tiene institutos propios y uniformes entre sí que integran su objeto o contenido (autonomía estructural). Estos institutos son propios:

a) Porque se distinguen del derecho administrativo:

I) En que la actividad financiera no es administrativa y es reglada y no discrecional;

II) Por sus fines que son instrumentales.

b) Porque se distingue del derecho civil:

I) Porque es derecho público y el derecho civil no es en todo su contenido derecho común;

II) Porque la fuente es distinta (voluntad de las partes en el civil y ley en el tributario);

III) Porque el negocio jurídico reglado por el derecho civil, solo vale como presupuesto de hecho de la relación jurídica tributaria, que considera su naturaleza económica;

IV) Porque es diferente la causa jurídica del presupuesto de hecho: la licitud del interés de las partes en el derecho civil y la capacidad contributiva y la obligación del individuo de contribuir a subvenir las necesidades del Estado, en el derecho tributario.

2) Porque tiene conceptos y métodos propios (autonomía conceptual o dogmática)

a) No se atiene a los conceptos del derecho privado, pudiendo crear figuras tributarias distintas del mismo, debiendo en tal caso precisar sus conceptos propios señalando los elementos de hecho contenidos en ellos;

b) Cuando utiliza conceptos de otras disciplinas jurídicas debe precisar su alcance y atenerse a él;

c) En caso de silencio de la ley fiscal, no tiene que recurrir necesariamente a los principios del derecho privado, ya que sus fines pueden ser opuestos a aquél y porque el negocio jurídico normado por el derecho privado que aparece gravado, es sólo el presupuesto de hecho de la obligación tributaria y la causa del tributo es la capacidad contributiva que resulta de la relación económica derivada del negocio jurídico;

d) Porque tiene métodos propios de interpretación, que deben atender al fin de la ley y a la significación y realidad económica del presupuesto de hecho de la relación tributaria, prescindiendo de la calificación jurídica que las partes hayan dado al negocio que las vincula (prevalencia de la "*intentio facti*" sobre la "*intentio iuris*").

e) No obstante, para garantizar la certeza y seguridad del contribuyente, cuando la ley fiscal se refiere a conceptos de otras disciplinas sin modificarlos expresamente en su alcance o significación, los mismos deben ser aplicados con el sentido que en aquéllas corresponde."

Por nuestra parte mantenemos el criterio de que el Derecho Tributario es autónomo, pues posee sus propias normas, sin tener necesidad de recurrir o someterse a otras normas jurídicas, principios o conceptos de otros derechos, aún cuando mantenga una muy estrecha relación con algunos de ellos.

IV.- Ramas del Derecho Tributario.

A) Derecho Tributario Constitucional.

Estudia los principios y normas constitucionales que se refieren a la tributación, en especial la potestad del Estado para imponer tributos nacionales y municipales, las limitantes a ese poder tributario, el deber de contribuir o pagar impuestos que recae sobre las personas, la forma de adquirir exenciones tributarias, las garantías fundamentales de los particulares ante el ejercicio del poder recaudador y otras. Como dice Ross "disciplina la soberanía impositiva."

B) Derecho Tributario Sustantivo o Material.

El Derecho Tributario Sustantivo comprende el estudio de todo lo relativo a la obligación tributaria, es decir a la obligación de pagar el tributo, que reconoce a la ley como su única fuente. Abarca, entre otros, los siguientes aspectos: La Potestad Tributaria del Estado y sus Límites Constitucionales, los Tributos, las Exenciones o Exoneraciones, la Ley Tributaria y su Interpretación, el Domicilio del Obligado, la Obligación Tributaria desde su nacimiento hasta su extinción, la Determinación y Extinción de la Obligación Tributaria, los Privilegios del Crédito Tributario y las Garantías del Fisco.

C) Derecho Tributario Administrativo o Formal.

Consiste en el estudio de las relaciones jurídicas tributarias entre la Administración Tributaria y los administrados, analizando principalmente el órgano de la Administración Tributaria, las distintas Facultades del Fisco, ya sea Normativa, de Determinación de Oficio, de Fiscalización, Sancionatoria, de adopción de Medidas Cautelares y otras, así como sus Responsabilidades y Deberes. A su vez, estudia

los Deberes de los Sujetos Pasivos y los distintos Procedimientos Administrativos, incluyendo la Comparecencia, la Notificación y la Prueba ante la Administración Tributaria.

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

D) Derecho Tributario Procesal.

El Derecho Tributario Procesal se encarga del estudio de los distintos Recursos y Procedimientos Administrativos y Jurisdiccionales disponibles para dirimir cualquier controversia que surja entre el Fisco y los sujetos pasivos en relación con la tributación, tales como Reconsideración o Reclamación, Contencioso Tributario, Retardación, Amparo Tributario, Revisión Civil y Casación, Acción en Repetición del Pago Indebido o en Exceso y otros. Además estudia la estructura y funcionamiento del Tribunal que se encarga del conocimiento de los recursos tributarios.

E) Derecho Tributario Penal.

Abarca el análisis de las distintas infracciones y sanciones tributarias por violación al Código Tributario y a las leyes tributarias, ya se trate de Falta o Delito Tributario, incluyendo la competencia del órgano administrativo o judicial que debe juzgarlas y sancionarlas.

F) La Parafiscalidad.

Consiste en el estudio de aquellos tributos que ordena el Estado a favor de entidades particulares, como la previsión de la Seguridad Social, los Fondos de Pensiones a favor de Obreros y otros que el Estado impone, pero que no recibe ni ingresan al Erario Público o gobierno central, sino que van dirigidos a fines específicos y a entidades particulares.

G) Derecho Tributario Internacional.

Analiza la soberanía impositiva de los distintos países, tratando de evitar o atenuar la doble imposición internacional y promoviendo el intercambio de información fiscal que contribuye a disminuir la evasión de impuestos, a través de leyes unilaterales y de acuerdos internacionales.

H) Derecho Tributario Especial.

El estudio del Derecho Tributario Especial abarca el análisis de las distintas normas que integran cada tributo en particular, es decir los aspectos específicos de cada uno de los tributos vigentes, ya sean impuestos, tasas o contribuciones.

V.- Fuentes del Derecho Tributario.

El Derecho Tributario reconoce distintas fuentes que de una u otra manera contribuyen a crear sus normas y regir su funcionamiento. Entre estas fuentes citamos las siguientes:

1) La Constitución de la República, que establece normas sobre la Potestad Tributaria del Estado y sus limitantes, tales como los Principios de Legalidad, Legalidad Tributaria, Capacidad Contributiva, Progresividad, Generalidad, Irretroactividad de la Ley, Igualdad y Equidad, No Confiscación y otros, así como las garantías fundamentales de los particulares.

2) La Ley, como única fuente de la obligación tributaria sustantiva, es decir de la obligación de pagar impuestos, y de las infracciones y sanciones tributarias.

3) Los Tratados Internacionales, como aquellos para evitar la Doble Imposición Internacional o Convenios sobre Intercambio de Información Fiscal o Acuerdos de Libre Comercio o Desgravación Arancelaria, que una vez ratificados tienen fuerza de ley y se aplican en el ordenamiento jurídico interno.

4) El Reglamento, que consagra lo concerniente a las formalidades y procedimientos para cumplir con las funciones de recaudar y pagar los tributos.

5) Los Principios Generales del Derecho, como fuente de derecho supletorio e interpretación analógica para ayudar a resolver casos no contemplados expresamente en la ley tributaria, conforme al párrafo III del artículo 3 del Código Tributario.

6) La Costumbre o Prácticas Tributarias, que aunque su aplicación en esta materia es muy reducida debido a los Principios de Legalidad Tributaria y de Legalidad Administrativa, es utilizada en la parte formal y de procedimientos e incluso aparece en la ley tributaria, en el artículo 11, literal h), del Código Tributario y en algunas jurisprudencias que afirman que “aunque no exista una disposición legal que establezca la obligación de autorización para que una empresa pueda descargar inventarios dañados u obsoletos, la práctica así lo requiere.” (Sentencia del TCT No.084-2003, de fecha 30 de diciembre del 2003)

TÍTULO II

La Potestad Tributaria

CAPÍTULO I

Caracteres y Alcances de la Potestad Tributaria

I.- Definición.

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

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

La existencia de tributos implica una relación jurídica tributaria entre dos sujetos:

a) El sujeto activo, que es el Estado o ente público autorizado por la ley, y que será el sujeto que exigirá el pago de la prestación; y,

b) El sujeto pasivo, ya sea contribuyente o responsable, que será la persona obligada al pago del tributo.

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

II.- Caracteres de la Potestad Tributaria.

El artículo 2 de la Constitución expresa que la soberanía reside exclusivamente en el pueblo, de quien emanan todos los poderes, los cuales ejerce por medio de sus representantes o en forma directa, en los términos que establecen la Constitución y las leyes. Asimismo, en su artículo 3 señala que la soberanía de la Nación dominicana es inviolable.

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

1) Permanente.

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

2) Irrenunciable.

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

3) Indelegable.

En razón de que, según se ha dicho, la potestad tributaria es un atributo de la soberanía, se entiende que el Estado no puede jurídicamente ceder o delegar este atributo. No obstante, es preciso señalar que el Estado, como poder soberano y colectivo, sí puede conferirle a cualquiera de

sus órganos la facultad de establecer los tributos y conceder exenciones, aunque normalmente esta facultad le es atribuida al Poder Legislativo, como veremos más adelante, y a los ayuntamientos en materia de arbitrios municipales.

4) Limitada.

Si bien la potestad tributaria es un atributo de la soberanía del Estado, esa potestad no constituye un poder arbitrario e ilimitado, pues el propio Estado, a través de la misma Constitución por la cual se rige, tiende a establecer límites a este poder. En efecto, en la misma Constitución en que se consagra la soberanía del Estado y su potestad tributaria se encuentran disposiciones que limitan las pretensiones del Estado para exigir tributos, tales como los principios de Legalidad Tributaria, Generalidad, Igualdad, Proporcionalidad, Capacidad Contributiva y otros.

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

III.- Ejercicio y Alcance del Poder Tributario.

La potestad tributaria, como se ha dicho en reiteradas ocasiones, es un atributo de la soberanía del Estado. Sin embargo, para poder ejercerla esa potestad tiene que ser atribuida a uno o varios órganos del Estado. En la República Dominicana la potestad tributaria del Estado es ejercida exclusivamente por el Congreso Nacional, para todo tipo de tributos, ya se trate de impuestos, tasas o contribuciones de cualquier naturaleza, y por los ayuntamientos en materia de arbitrios municipales.

En efecto, de conformidad con el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.” Por lo tanto, sólo el Congreso Nacional

detenta el ejercicio de la potestad tributaria del Estado. Sin embargo, y con respecto a los arbitrios municipales, el artículo 200 de la Constitución expresa que “los ayuntamientos podrán establecer arbitrios en el ámbito de su demarcación que de manera expresa establezca la ley, siempre que los mismos no colidan con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación ni con la Constitución o las leyes. Corresponde a los tribunales competentes conocer las controversias que surjan en esta materia.”

Asimismo, y con respecto a las exenciones fiscales, el artículo 244 de la Constitución establece que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.” En su parte final este artículo 244 dispone que “la transferencia de los derechos otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.”

Por lo tanto, establecer tributos o conceder exenciones fiscales es potestad del Estado, el cual ejerce esta potestad a través de la ley o mediante los mecanismos que la ley establece, siempre en consonancia con la Constitución.

IV.- Principios Constitucionales que Rigen o Limitan la Potestad Tributaria.

Según se dijo al examinar los caracteres de la potestad tributaria, esta no constituye un poder arbitrario e ilimitado del Estado, sino que, por el contrario, la misma se encuentra limitada y regulada por el propio ordenamiento jurídico, en especial por la Constitución de la República. Como bien afirma *Giuliani* “en el orden de los conceptos jurídicos, el poder tributario no reconoce otros límites que los inherentes a la soberanía o al poder de imperio del Estado; en el ámbito del derecho positivo, las únicas restricciones admisibles serán las resultantes de

normas constitucionales o de la conciencia social en un momento determinado.” (Derecho Financiero)

La Constitución dominicana consagra distintos principios o reglas que limitan la potestad que tiene el Estado para establecer tributos, tales como la Capacidad Contributiva o capacidad económica que tiene una persona para pagar tributos, la finalidad de los tributos, la legalidad o atribución exclusiva del Congreso Nacional para establecerlos, la Irretroactividad de la Ley y la No Expropiación o No Confiscación, los que veremos a continuación con detalles.

CAPÍTULO II

Principios Constitucionales que Rigen la Tributación

Señala el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.” Asimismo, y con respecto a los arbitrios municipales, el artículo 200 de la Constitución expresa que “los ayuntamientos podrán establecer arbitrios en el ámbito de su demarcación que de manera expresa establezca la ley, siempre que los mismos no colidan con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación ni con la Constitución o las leyes. Corresponde a los tribunales competentes conocer las controversias que surjan en esta materia.”

Por su parte, el artículo 243 de la misma Constitución dispone que “el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.”

De lo anterior se desprende que la Constitución establece varios principios que rigen tanto la facultad que tiene el Estado para establecer tributos como la tributación en general. Estos Principios son los siguientes:

- 1) Capacidad Contributiva y Progresividad.
- 2) Generalidad Tributaria.
- 3) Cargas Públicas.
- 4) Legalidad Tributaria, que implica:
 - a) Irretroactividad de la Ley.
 - b) No Delegación de Atribuciones
 - c) Las Exenciones Fiscales.

- 5) Proporcionalidad, No Expropiación o No Confiscación.
- 6) Igualdad Tributaria.
- 7) Justicia, Racionabilidad y Equidad Tributaria.

Sección I

Capacidad Contributiva y Progresividad

La primera limitante que encuentra la potestad tributaria del Estado aparece en el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución, al señalar que es un deber fundamental de la persona “tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas. Es deber fundamental del Estado garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente.” Por su parte, el artículo 243 de la misma Constitución dispone que “el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.”

De acuerdo a lo anterior, la Constitución señala como uno de los deberes fundamentales de los particulares tributar, es decir pagar impuestos, pero indica a su vez que este deber de pagar impuestos está sujeto a las siguientes condiciones:

- 1) Que se tribute de acuerdo con la ley, es decir conforme al Principio de Legalidad Tributaria;
- 2) Que se tribute en proporción a la Capacidad Contributiva;
- 3) Que el pago del tributo sea para financiar Gastos e Inversiones Públicas o como indica el artículo 243 de la Constitución: “para cumplir con el mantenimiento de las Cargas Públicas.”

En este sentido, solo deben pagar impuestos aquellos particulares que realmente tengan capacidad para pagarlos, debiendo el impuesto ser progresivo, es decir pagar más impuestos aquellos que tengan más capacidad para contribuir. Cualquier ley contraria a este principio es nula, de nulidad absoluta. En consecuencia, si bien se reconoce que el Estado tiene capacidad jurídica para establecer tributos, debiendo esta concretizarse a través de la ley, es también cierto que los tributos

sólo pueden ser establecidos y aplicados en proporción a la capacidad contributiva de las personas y con la única finalidad de que estos sirvan para financiar gastos e inversiones públicas, vale decir solventar las cargas públicas.

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

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

Jarach, en su obra *El Hecho Imponible*, tras afirmar que es al legislador a quien le corresponde decidir cómo y cuándo y en qué medida los contribuyentes presentan capacidad contributiva, define la capacidad contributiva como “la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye.” Entiende que la capacidad contributiva es “la causa jurídica del impuesto” y “significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a contribuir a los gastos públicos.” En su obra

Curso Superior de Derecho Tributario, *Jarach* entiende que “el criterio de la capacidad contributiva no es objetivo, sino que depende de una apreciación política del legislador acerca de una determinada riqueza, fundada en los propósitos y los fines del mismo legislador.”

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

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

Musgrave, por su parte, en su obra Hacienda Pública Teórica y Aplicada, nos dice que “una primera aproximación a la capacidad fiscal viene dada por la renta *per cápita*,” ofreciéndonos una medida global sobre la capacidad de pago.

En España aún se discute acerca de si la capacidad contributiva debe ser real, existente en ese momento, o por el contrario puede ser potencial. En efecto, *Menéndez Moreno*, en su obra Derecho Financiero y Tributario nos dice que mientras en algunas sentencias se desprende que la capacidad económica hace referencia a una capacidad real, individual y efectiva o cierta, esto es a una riqueza realmente existente en cada sujeto llamado a satisfacer el tributo, en la que se afirma que el

principio de capacidad económica se refiere a la de cada uno y obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentre, en otra sentencia se habla de que el tributo solo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en otra se ha sostenido que basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el tributo, para que aquel principio constitucional quede salvo. Agrega este autor que lo que “parece evidentes es que este principio se vulnera cuando se somete a gravamen una renta, no ya potencial, sino inexistente o ficticia.”

Menéndez Moreno, en Derecho Financiero y Tributario, nos habla sobre la estrecha vinculación que existe entre el principio de igualdad tributaria y los de capacidad económica y progresividad, citando a *Martín Delgado*, quien afirma que se entiende por progresividad “aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza.”

Lo cierto es que en la República Dominicana el concepto de capacidad contributiva, independientemente de la connotación económica, jurídica y fiscal que implica, es un concepto establecido en la propia Constitución, pero sin definirse, de donde se trata de un concepto jurídico indeterminado, puesto que, aún cuando el mismo es utilizado a nivel constitucional, no existe una norma legal ni los elementos de juicio necesarios para explicar con exactitud en qué consiste la capacidad contributiva y cual es el límite de la capacidad contributiva de una persona, quedando todo a la apreciación del juez en cada caso particular.

Podría incluso buscarse una definición de capacidad contributiva en el término riqueza, para afirmar que hay capacidad contributiva donde existe riqueza, pero la riqueza no define la capacidad contributiva, aunque sí le puede servir de base para cuantificarla. Asimismo, las exenciones contributivas o mínimos imponibles pueden ayudar a mantener la vigencia del Principio de Capacidad Contributiva, gravando con el impuesto solo a aquellos que la ley presume tienen capacidad contributiva y dejando libre o exentos del pago a los que tienen menos riqueza o capacidad de pago y aún así no resulta fácil determinar cuál es la capacidad que tiene una persona para pagar tributos y en qué proporción de sus ingresos, riquezas, etc., debe pagarlos, quedando siempre a la libre y soberana apreciación del juez cuando juzgue cada caso en concreto.

De conformidad con el numeral 15 del artículo 39 de la Constitución, la ley “solo puede ordenar lo que es justo y útil para la comunidad y no puede prohibir más que lo que le perjudica”, consagrando así el Principio de Razonabilidad de la ley. Cuando la ley no es justa o no es útil para la sociedad o prohíbe lo que la beneficia, entonces esa ley es inconstitucional. Por lo tanto, un impuesto injusto o desproporcional sería dañino para la sociedad y en consecuencia inconstitucional.

En materia de obligaciones tributarias lo justo sería que una persona contribuya con las cargas públicas en proporción a su capacidad contributiva, según señala el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución. En este sentido, cuando una ley establece que una persona debe pagar un tributo por encima de su capacidad contributiva, lo correcto es que esa persona impugne dicha ley por ser inconstitucional. Sin embargo, si no se puede determinar con exactitud cuál es la capacidad contributiva de una persona, cómo podría un tribunal determinar si una ley tributaria es justa o si viola el principio de la capacidad contributiva? Por eso entendemos que el juez, dentro de su poder y obligación de hacer justicia, tiene la suficiente sabiduría para en cada caso específico determinar la capacidad contributiva de una persona, aunque no sea en términos precisos y absolutos.

En nuestro país la progresividad del impuesto se manifiesta a través de la proporcionalidad, es decir en distintas escalas impositivas donde el contribuyente debe pagar en base a su capacidad contributiva, pagando más quien más gana o quien más riqueza tiene. Por eso el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución, al señalar que es un deber fundamental de la persona tributar, nos indica que se debe tributar “en proporción” a la capacidad contributiva, creando una justa desigualdad entre aquellos que tienen mayor capacidad contributiva y aquellos que tienen menor capacidad contributiva, pero a la vez creando igualdad entre todos aquellos que tienen una misma capacidad contributiva.

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

Así fue juzgado por nuestra Suprema Corte de Justicia al afirmar que los jueces no pueden mezclarse en el ejercicio del Poder Legislativo, dando Reglamentos que contengan disposiciones Legislativas, bajo pena de Prevaricación, al expresar que *“constituye el crimen de prevaricación el hecho por parte de los jueces, fiscales o sus suplentes... haberse mezclado en el ejercicio del Poder Legislativo, dando reglamentos que contengan disposiciones legislativas, o suspendiendo la ejecución de una o muchas leyes, o deliberando en cuanto a saber si las leyes se ejecutarán o promulgarán.”* (Sentencia de la SCJ, de fecha 16 de abril de 1999, B.J. No.1061, pág.52)

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

En nuestro país ha sido juzgado que *la Ley que Establece el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria No es Inconstitucional, pues No es Expropiatoria Ni viola el Principio de Capacidad Contributiva.* (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.9, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág. 51). Asimismo, que *si bien es cierto que toda persona debe contribuir para las cargas públicas, en proporción a su Capacidad Contributiva, esta obligación no puede ir contra sus Derechos Fundamentales.* (Sentencia de la SCJ No.36, de fecha 30 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. III, pág.1835; Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 13 de diciembre del 2006, B.J. 1153, Vol. II, pág.1425)

Por considerarlo de interés, transcribimos a continuación lo que dijo el Tribunal Superior Administrativo dominicano sobre la Capacidad Contributiva en el Impuesto sobre la Renta: *“Considerando, que cabe resaltar que el Impuesto sobre la Renta tiene como características que es un impuesto global, personal y progresivo, entendiéndose con ello dicho impuesto que grava todas las rentas obtenidas por el contribuyente no importando su procedencia, atendiendo a la situación personal del contribuyente, cargas de familia, gastos y otros, y grava las rentas con tasas progresivas afectándolas con una mayor tasa mientras mayor sea la renta, siendo esta proporcional a la capacidad contributiva de la persona; Considerando, que el principio de capacidad contributiva de rango constitucional guarda relación con la equidad*

del Impuesto sobre la Renta y para ello existen tres índices a los cuales se debe ajustar el Impuesto sobre la Renta que son la renta obtenida, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realice, respecto de los cuales se calcula el entonces el impuesto a pagar; Considerando, que de lo anterior se desprende que el concepto de Renta está íntimamente ligado a un enriquecimiento durante un período determinado o a un incremento del patrimonio, de donde si hay pérdida no hay renta ni beneficios, de donde en materia de Impuesto sobre la Renta la ley grava las rentas obtenidas, tal y como lo establecen los artículos 267 y 297 del Código Tributario; Considerando, que el principio de tributación de los rendimientos netos es una exigencia para que el gravamen recaiga sobre la riqueza disponible, que no es suficiente que el fin perseguido sea lícito, sino que la medida debe ser adecuada y necesaria a ese fin, de manera que el mismo resulte proporcional con respecto a la desigualdad que produce; Considerando...; Considerando, que la capacidad contributiva se refiere a una aptitud efectiva y real para pagar el tributo, es necesario que sean gravadas manifestaciones económicas reales y no meramente ficticias. Que el deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe corresponder a la capacidad económica de aquellos. La distribución de las cargas públicas debe ser estructurada en forma proporcional y progresiva a la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo. La igualdad por un lado y la proporcionalidad y la progresividad por el otro, no son principios distintos, sino que constituyen una exigencia ineludible de aquella. Que un Derecho injusto es un verdadero contrasentido, toda norma jurídica debe estar imbuida de un sentido de justicia. El fin lícito no habilita constitucionalmente la implementación de cualquier medio para alcanzarlo que atente el pleno ejercicio de derechos constitucionales, ya que todas las personas son iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos.” (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.022-2007, de fecha 11 de octubre del 2007; Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.023-2007, de fecha 11 de octubre del 2007)

Sección II

Principio de Generalidad Tributaria

El Principio de Generalidad Tributaria nos indica que todos debemos contribuir con las cargas e inversiones públicas que requiere efectuar el Estado, sin privilegios ni discriminaciones.

En virtud de que el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución dispone que es deber fundamental de las personas “tributar, de acuerdo

con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas,” se entiende que toda persona que tenga capacidad contributiva, debe contribuir, sin que puedan establecerse distinciones por razones de edad, sexo, religión, ocupación, etc.

La Constitución señala como uno de los deberes fundamentales de las personas tributar, es decir pagar impuestos. Cuando esta disposición se refiere a “las personas”, se entiende que es a todas las personas, no a unas cuantas o a un sector de la población, y siempre de acuerdo con la capacidad contributiva que se tenga.

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

Sin embargo, este Principio de Generalidad Tributaria, según el cual todos debemos contribuir en proporción a la capacidad contributiva para las cargas e inversiones públicas, presenta dos excepciones:

1) Capacidad Contributiva.

No son sujetos de tributación aquellas personas que no tienen capacidad contributiva, es decir capacidad económica para pagar impuestos. Por eso el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución señala con claridad que es un deber fundamental de la persona tributar en proporción a su capacidad contributiva. Por lo tanto, si una persona no tiene capacidad contributiva no está obligado a tributar.

Sin embargo, en razón de que no todas las manifestaciones de capacidad contributiva se encuentran gravadas por la ley, no todos los individuos contribuyen en proporción a su capacidad contributiva. Asimismo, en la práctica es común observar que personas que tienen menor capacidad contributiva, contribuyan más que otras personas que tienen una mayor capacidad contributiva, por efecto de los llamados impuestos regresivos.

2) Las Exenciones Tributarias.

Cuando la ley permite que se otorguen exenciones a determinadas personas se vulnera el Principio de Generalidad Tributaria, pues los beneficiados de esas exenciones dejarán de contribuir en proporción a su capacidad contributiva, no contribuyendo o contribuyendo en menor proporción a su capacidad, dependiendo de si la exención es total o parcial. Sin embargo, al tratarse de una excepción constitucional, su validez jurídica es incuestionable.

No obstante, no todas las exenciones infringen el Principio de Generalidad Tributaria, sino que, por el contrario, muchas contribuyen con la justicia tributaria y el principio de proporcionalidad. Como nos dice *Sainz de Bujanda*, en *Lecciones de Derecho Financiero*, “las exenciones no siempre constituyen violaciones del principio de generalidad, rectamente entendido. Muchas de ellas pueden estar impuestas por un riguroso criterio de justicia (v.gr: mínimo vital exento, exención de artículos de primera necesidad). Es preciso, por tanto, distinguir qué exenciones tributarias infringen y cuáles respetan el principio. Para ello no podemos valernos de un criterio formal, ya que la exención es un procedimiento técnico que puede servir a múltiples finalidades; el mecanismo no constituye, en sí mismo, la quiebra del principio.”

Establece el artículo 244 de la Constitución que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales

para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.” En su parte final este artículo 244 dispone que “la transferencia de los derechos otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.”

Lo anterior significa que las exenciones fiscales no pueden otorgarse en todos los casos que desee el legislador, sino que únicamente pueden concederse en beneficio de particulares o empresas cuando estas exenciones incidan “en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.”

En muchos casos las exenciones fiscales constituyen verdaderas excepciones al Principio de Generalidad Tributaria, pues a través de ellas personas que sí tienen capacidad contributiva no pagan tributos o pagan solo una parte de los que deberían pagar. Sin embargo, la Constitución entiende que existen razones para establecer exenciones tributarias en dos casos excepcionales:

a) Cuando incidan en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional. En estos casos se sitúan las grandes inversiones de capital que requiere el país o las inversiones en áreas geográficas muy subdesarrolladas o de interés nacional como la zona fronteriza.

b) Para cualquier otro objeto de interés social. En estos casos se encuentran las organizaciones no lucrativas o de asistencia social y también los casos de exenciones básicas destinadas a excluir del impuesto a las personas con menos o ninguna capacidad contributiva, como las exenciones del impuesto sobre la renta a los ingresos mínimos o las exenciones a productos de consumo de la canasta familiar en el caso de impuestos a las ventas o al ITBIS.

Las exenciones fiscales por sí mismas no son dañinas al país, siempre que se manejen con cuidado, sin crear privilegios para determinadas clases o grupos económicos y sin crear discriminaciones innecesarias que solo crean malestar. Por el contrario, bien utilizadas ayudan a proporcionar justicia tributaria, no gravando con impuestos a aquellas personas que se presumen tienen menor capacidad contributiva e incentivando áreas de producción nacional de interés.

Sección III

Cargas e Inversiones Públicas

De acuerdo con el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución, es deber fundamental de la persona tributar “para financiar los gastos e inversiones públicas.” A su vez, el artículo 243 de la misma Constitución dispone que se deba tributar “para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.”

En este sentido, y siempre de acuerdo con la Constitución, el objetivo de los tributos es financiar Gastos e Inversiones Públicas, es decir para que el Estado pueda cumplir con el mantenimiento de las Cargas Públicas, siendo deber fundamental del Estado garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente.

Sin embargo, nuestra Suprema Corte de Justicia ha dicho que *los impuestos pueden destinarse a una Entidad de Derecho Público, dotada de personería jurídica, pues el Congreso Nacional tiene facultad para determinar el modo de su inversión.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.88; Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.94; Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.100)

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

A nuestro entender, y para los fines estrictamente tributarios, lo importante en este caso no es adentrarnos en el estudio de las finanzas públicas para determinar la similitud o diferencias que puedan existir

entre gastos públicos y cargas públicas, sino tener clara la idea de que los tributos, aún cuando también pueden servir como instrumentos de desarrollo económico de la nación y como fuente de ingreso para realizar las inversiones públicas, constituyen un medio para que el Estado pueda obtener recursos para solventar las cargas públicas, es decir que los tributos no pueden ser establecidos para beneficio de particulares, sino para beneficio exclusivo del Estado.

Sobre este particular la Suprema Corte de Justicia dominicana tuvo oportunidad de manifestarse, expresando que el texto constitucional que se refiere a los impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales, jamás permite que se establezcan estos en beneficio de particulares, o que sean recaudados y manejados a su antojo por éstos; que al establecer el impuesto a cargo de los anunciantes y en provecho de los periodistas, la Ley No.148 está creando un privilegio y una situación irritante que tiende a quebrantar la igualdad entre los dominicanos, a lo que se opone, tajantemente nuestra ley Sustantiva. Ante este razonamiento, y por otros medios alegados y aceptados, nuestra Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, declaró *inconstitucional la referida ley No.148, expresando que la misma "crea un impuesto como privilegio en favor de una clase determinada y su recaudación queda a cargo de agentes desprovistos de calidad oficial."* (Sentencia de la SCJ, de fecha 1 de Septiembre de 1989, B.J. No.946-947, pág.1181).

Sin embargo, posteriormente la Suprema Corte de Justicia estableció lo contrario en distintas sentencias relativas a los Fondos de Pensiones, que veremos posteriormente en esta obra en la parte referente a la Parafiscalidad, señalando lo siguiente:

1) *No hay discriminación ni privilegio ni quebranta el Principio de Igualdad, por el hecho de que los beneficios del Fondo de Pensiones no se apliquen al mismo tiempo a todos los ciudadanos, sino a parte de ellos.* (Sentencia de la SCJ No.11, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.88; Sentencia de la SCJ No.12, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.94; Sentencia de la SCJ No.13, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.100)

2) *La Ley No.6-86, que crea el Fondo de Pensiones de los Obreros de la Construcción, no es inconstitucional.* (Sentencia de la SCJ No.13, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.100; Sentencia de la SCJ No.14, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.107; Sentencia de la SCJ No.16, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.118)

3) *La Ley No.250-84, que crea el Fondo de Pensiones de los Trabajadores Hoteleros y Gastronómicos, no es inconstitucional.* (Sentencia de la SCJ No.11, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.88; Sentencia de la SCJ No.12, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.91)

4) *La Ley No.374-98 no es inconstitucional y solo se aplica a las Empresas de Extracción y Procesamiento de Metales y a las que fabrican productos y materiales derivados de estos.* (Sentencia de la SCJ No.18, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.135)

Por nuestra parte entendemos que estas últimas sentencias de nuestra Suprema Corte de Justicia son erradas y no están conformes a los textos constitucionales, pues creemos claro que no deben establecerse impuestos a favor de particulares. Lo que sí puede hacer el legislador es establecer un impuesto a favor del Estado, ser recaudado por los organismos competentes del Estado y luego de ser recaudado que el Estado lo asigne a solventar las necesidades de los pensionados, incapacitados y necesitados de la sociedad.

Sin embargo, debido a que en la actualidad los tributos no tienen únicamente una función recaudatoria o interés de mantener los gastos o cargas del Estado o financiar las inversiones públicas, sino que también tienen un interés extrafiscal de incentivar o desincentivar la producción o sectores del país o incluso, como dice nuestra Suprema Corte de Justicia, para solventar sectores sociales como los Fondos de Pensiones, se recomienda que estos vocablos de que los impuestos sirven para financiar el “gasto público” o “carga pública” sean eliminados de la Constitución.

En este sentido estamos de acuerdo con *Giuliani* cuando expresa que “debe evitarse toda referencia al propósito de obtener “ingresos” o a la cobertura de “gastos generales” del Estado o “cargas públicas” como suele decir la doctrina francesa siguiendo a *Jéze*, pues como señalamos anteriormente, en el Estado moderno el impuesto puede tener finalidades preponderante o exclusivamente de orden extrafiscal.” (Derecho Financiero). Por eso consideramos también acertadas las palabras de *Martín y Rodríguez Usé* cuando afirman que “a los tributos actuales, por propia definición, no se los paga para lograr una protección, sino que tienen la finalidad de promover el bienestar general.” (Derecho Tributario General)

Sección IV

Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley

I.- Generalidades.

Señala el numeral 15 del artículo 39 de la Constitución que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe”, de donde se desprende el carácter legal de las obligaciones, incluyendo las tributarias, pues los particulares nacen y viven libres. Ningún órgano o funcionario del Estado, incluyendo la Administración Tributaria, puede crear obligaciones en perjuicio de los particulares, a menos que la ley establezca esas obligaciones.

En relación al Principio de Legalidad ha sido juzgado que *a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda*. (Sentencia del TCT No.006-2006, de fecha 15 de febrero del 2006) y que *toda persona o institución debe someter su actuación al mandato legal*. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.022-2008, de fecha 14 de marzo del 2008).

En este sentido, si bien es cierto que el Poder Ejecutivo puede, mediante decreto, reglamentar las obligaciones a cargo de los particulares y la Administración Tributaria puede, mediante Normas Generales dictadas al amparo del artículo 34 y siguientes del Código Tributario, normar las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos y terceros, sin la existencia de una ley que establezca las obligaciones no pueden crearse obligaciones en perjuicio de los particulares. Por tanto, ni la Administración Tributaria ni sus funcionarios pueden prohibirle a los particulares realizar actuaciones que la misma ley no prohíbe ni obligarlos a hacer lo que la ley no los manda.

A su vez el artículo 109 de la Constitución, refiriéndose a la fecha de entrada en vigencia de las leyes, dispone que “las leyes, después de promulgadas, se publicarán en la forma que la ley determine y se les dará la más amplia difusión posible. Serán obligatorias una vez transcurridos los plazos para que se reputen conocidas en todo el territorio nacional,” señalando el artículo 111 que “las leyes relativas al orden público, policía y la seguridad, obligan a todos los habitantes del territorio y no pueden ser derogadas por convenciones particulares.”

Asimismo, y con respecto a la materia tributaria propiamente dicha, encontramos las siguientes disposiciones constitucionales relativas a que solo mediante ley se pueden crear obligaciones tributarias:

1) El numeral 6 del artículo 75, al señalar que es un deber fundamental de la persona tributar, expresa que esta tributación debe hacerse “de acuerdo con la ley.”

2) El artículo 93, numeral 1, literal a), consigna que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.”

3) Con respecto a las exenciones fiscales el artículo 244 establece que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social. La transferencia de los derechos otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.”

4) El artículo 243 expresa que “el régimen tributario está basado en los principios de legalidad.”

5) Con relación a los arbitrios municipales, el artículo 200 expresa que “los ayuntamientos podrán establecer arbitrios en el ámbito de su demarcación que de manera expresa establezca la ley, siempre que los mismos no colidan con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación ni con la Constitución o las leyes. Corresponde a los tribunales competentes conocer las controversias que surjan en esta materia.” Se trata de una potestad propia de los ayuntamientos, que no requiere aprobación de ninguna ley ni de ningún organismo, excepto cumplir con el procedimiento señalado por la ley para estos fines, que en la actualidad es la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios.

Jarach, en su obra *Curso Superior de Derecho Tributario*, afirma que “en materia tributaria, el principio de legalidad no significa sólo que,

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

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

II.- Debates Doctrinarios.

No obstante lo anterior y debido a su extrema importancia jurídica y económica, el Principio de Legalidad Tributaria ha sido objeto de amplios debates doctrinarios, sobretodo desde el punto de vista de su alcance y sus implicaciones en las nuevas políticas económicas, las cuales requieren rapidez en las tomas de decisiones, adecuándose a las variaciones coyunturales de la economía nacional.

En efecto, con el surgimiento de modernas políticas económicas que exigen que los órganos del Estado con capacidad para adoptar medidas económicas y tributarias puedan contar con instrumentos jurídicos adecuados que les permitan tomar estas decisiones con prontitud y a la vez insertar variaciones a las medidas ya establecidas, dependiendo de la coyuntura económica imperante en un momento determinado,

han surgido serios cuestionamientos sobre la compatibilidad de estas nuevas políticas económicas con la rigidez del Principio de Legalidad Tributaria.

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

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

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

De acuerdo con la adopción de un Principio de Legalidad Tributaria estricto e inflexible, el establecimiento de tributos y la fijación de todos sus elementos esenciales, tales como la materia imponible, la base imponible, la tasa o alícuota, los sujetos del tributo y el hecho generador de la obligación tributaria, tendrían que ser necesariamente establecidos mediante una ley formal, es decir a través de una ley aprobada por el Congreso Nacional, sin que el Poder Ejecutivo o los órganos de la Administración Tributaria pueden derogar o modificar las disposiciones contenidas en la ley.

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

Para el profesor *Jarach* “decir que no debe existir tributo sin ley, significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley que debe definir los hechos impositivos en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe evaluarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto.” Añade que “es la ley la que debe establecer cuál es el criterio con el que se delimita la esfera jurisdiccional del Fisco para dar origen a un crédito fiscal de ese Estado. Y en el caso de facultades derivadas y no originadas, esto significa que la ley que se delega debe establecer, por lo menos en términos muy generales, todos estos elementos. Si no lo hace así, las obligaciones impositivas, dispuestas en virtud de una delegación muy genérica, chocarían contra el principio constitucional de legalidad.”

Entiende *Jarach* que “en materia de Derecho Tributario Sustantivo, es decir, aquellas normas que contienen los supuestos y los elementos de la relación jurídica tributaria, sólo la ley puede establecerlas y no puede facultarse al Poder Ejecutivo para completarlas, ni otorgarse poderes discrecionales a la administración para aplicar o no los impuestos, o aplicarlos en una forma en determinados casos y en forma distinta en otros.” Señala, finalmente, que “el principio de legalidad no significa

sólo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles”, por lo cual “significa también el principio de la no retroactividad de las leyes tributarias.” (Curso Superior de Derecho Tributario)

Sobre este particular, *Ross*, en su libro *Derecho Tributario Sustantivo*, entiende que solo en virtud de la ley se puede:

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

Agrega *Ross*, sin embargo, que “respecto de los casos señalados en los números 2, 3, 4 y 6, la ley podría disponer las condiciones, requisitos, criterios, plazos, formas, márgenes, índices o límites dentro de los cuales el Poder Ejecutivo puede establecer, aumentar, disminuir, eliminar, actualizar o especificar las bases imponibles de los tributos, tasas o alícuotas, exenciones, procedimientos jurisdiccionales, infracciones y sanciones aplicables.” (*Derecho Tributario Sustantivo*)

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

Xavier, sin embargo, preocupado por la seguridad jurídica de las personas en materia de impuestos y la inseguridad que podría acarrear el otorgarle poderes discrecionales a la Administración para que esta

pueda variar los elementos de los tributos, tras afirmar que “el principio de legalidad tributaria, como reserva absoluta de ley, no sólo se revela incompatible con las modernas políticas económicas, sino que es el que mejor se adecua con los principios en que se asienta una libre economía de mercado”, considera que “un sistema que autorice a la Administración a crear tributos o a alterar los elementos esenciales de los impuestos ya existentes, podría lo mismo crear condiciones adicionales de inseguridad jurídica y económica, obligando a una constante revisión de los planos individuales, que la libre iniciativa no podría resistir. Por el contrario, un sistema basado en una reserva absoluta de ley en materia de impuestos confiere a los sujetos económicos la capacidad de prever objetivamente sus encargos tributarios, dando así las indispensables garantías requeridas por una iniciativa económica y responsable.”

Añade *Xavier* que “la lógica de una economía de mercado conduce hacia una reserva absoluta de ley en el terreno tributario, puesto que una libre aprobación administrativa de las situaciones tributables y del grado de su tributación no se revela compatible con las instituciones fundamentales de aquel tipo de economía.” En este sentido, entiende que “los tipos tributarios en sus contornos esenciales no pueden, así, ser creados por la costumbre o por reglamentos, sino por ley”, debiendo ser “objeto de tipificación todos los elementos necesarios a la fijación del “quantum” de prestación tributaria”, ya que “la tipicidad del hecho tributable presupone, por consiguiente, una descripción rigurosa de sus elementos constitutivos, cuya integral verificación es indispensable para la producción de sus efectos: basta la no verificación de uno de ellos para que no haya, por la ausencia de tipicidad, lugar a tributación.” (Tipicidad y Legalidad en el Derecho Tributario, Revista Tributación No.14)

Rosembuj, refiriéndose a estas nuevas corrientes económicas, afirma que “en la actualidad, la reserva se perfila con características bien distintas de las que se le atribuyeron durante la vigencia del pensamiento liberal. La pulverización del concepto, debido a la erosión de sus bases ideológicas, se debe a la aparición de nuevos elementos que obligan, en terreno doctrinario, a redimensionar aquello que se construyó con pretensión de inmutabilidad. Estas nuevas circunstancias, de variada naturaleza, impugnan la aptitud de la reserva de ley como garantía exclusiva de la libertad y propiedad de los individuos.” (El Hecho de Contribuir)

Luqui, por su parte, en su obra *Derecho Constitucional Tributario*, entiende que “para que el Principio de Legalidad quede satisfecho, es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir:

- a) El hecho imponible, definido de manera cierta;
- b) Los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible;
- c) Los sujetos obligados al pago;
- d) El método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales;
- e) Las alícuotas que se aplicarán para fijar el monto del tributo;
- f) los casos de exenciones;
- g) Los supuestos de infracciones;
- h) Las sanciones correspondientes;
- i) El órgano administrativo con competencia para recibir el pago;
- j) El tiempo por el cual se paga el tributo.”

III.- La Constitución Dominicana y la Jurisprudencia.

La Constitución dominicana, siguiendo los lineamientos del principio de separación de los poderes, atribuyó competencia exclusiva al Congreso Nacional para ejercer la potestad tributaria, al consagrar en su artículo 93, numeral 1, literal a), que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.”

Lo anterior significa que la potestad tributaria del Estado tiene necesariamente que manifestarse y ejercerse a través de la ley. Esto confirma la idea de que la soberanía del Estado no radica en los poderes públicos, sino en el pueblo, el cual se manifiesta a través de sus representantes en el Poder Legislativo, y a la vez constituye una garantía a los derechos individuales de seguridad jurídica y de propiedad de los particulares. En este sentido, la Constitución dominicana atribuyó

al Congreso Nacional competencia exclusiva para establecer tributos y conceder exenciones fiscales a particulares, salvo el caso específico de los Municipios, que pueden crear sus propios arbitrios, de conformidad con el artículo 200 de la Constitución y siguiendo los lineamientos de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios.

Por lo tanto, de conformidad con el Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley, no pueden existir tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones, sin una ley previa que los establezca. A su vez, solo pueden concederse exenciones a particulares en virtud de la ley o mediante contratos aprobados por el Congreso Nacional.

Sobre el Principio de Legalidad Tributaria la justicia dominicana ha tenido oportunidad de manifestarse en varias ocasiones, entre las cuales encontramos las siguientes decisiones:

1) *Es atribución del Congreso Nacional establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 24 de octubre del 2001, B.J. No.1091, pág.46, sobre acción en inconstitucionalidad en contra de la Resolución No.163-2000, del 5 de octubre del 2000, de la Sala Capitulada del Ayuntamiento del Distrito Nacional).

2) *La Constitución le otorga al Poder Legislativo la facultad de establecer Impuestos y la Ley le concede a la Administración Tributaria las facultades de inspección y fiscalización.* (Sentencia del TCT, de fecha 28 de junio del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.250)

3) *La Potestad Tributaria del Estado No es Arbitraria Ni Ilimitada, sino Regulada por el Ordenamiento Jurídico a través de Preceptos Constitucionales como el Principio de Legalidad Tributaria.* (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.4, de fecha 10 de noviembre del 2004, B.J. 1128, pág.15)

4) *Establecer los Elementos Básicos de los tributos es materia exclusiva de la Ley.* (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.4, de fecha 10 de noviembre del 2004, B.J. 1128, pág.15)

5) *No puede haber Impuesto sin Ley que lo Establezca.* (Sentencia del TCT No.013-2005, de fecha 17 de marzo del 2005)

6) *Cuando no existe una ley que obligue a pagar y sí una Ley que excluye del pago, el Fisco no puede obligar a pagar, pues se violaría el Principio de*

Legalidad Tributaria. (Sentencia del TCT No.006-2006, de fecha 15 de febrero del 2006; Sentencia del TCT No.008-2006, de fecha 15 de febrero del 2006; Sentencia del TCT No.011-2006, de fecha 7 de marzo del 2006; Sentencia del TCT No.012-2006, de fecha 7 de marzo del 2006)

7) *En virtud del Principio de Legalidad Tributaria, el Presidente de la República no puede establecer Impuestos o Contribuciones Generales.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de mayo de 1999, B.J. No.1062, pág. 64).

8) *La Contribución Solidaria del 5% a las exportaciones de bienes y servicios, al ser establecida por Decreto Presidencial es inconstitucional, por violar el Principio de Legalidad Tributaria.* (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.1, de fecha 1 de octubre del 2003, B.J. 1115, Vol. I, pág.3)

9) *El Decreto No.139-03, del Poder Ejecutivo, al establecer por un Recargo de un 10% a las importaciones, es inconstitucional.* (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.2, de fecha 1 de octubre del 2003, B.J. 1115, Vol. I, pág.12)

Asimismo, también en materia de exenciones o reducciones fiscales los tribunales dominicanos han tenido oportunidad de manifestarse, habiendo decidido sobre los siguientes aspectos:

1) *La Administración Tributaria no tiene facultad para exonerar impuestos.* (Sentencia del TCT, de fecha 29 de Noviembre de 1996, Boletín No.1, pág.133)

2) *Las Exenciones contempladas en un contrato suscrito con el Estado deben aplicarse, aún cuando dicho contrato no haya sido sometido a la aprobación del Congreso Nacional, por falta del Estado.* (Sentencia del TCT No.036-2004, de fecha 23 de septiembre del 2004)

3) *Un Contrato aprobado por el Congreso Nacional puede establecer Exenciones, las cuales se Mantienen por todo el tiempo que establezca el Contrato.* (Sentencia del TCT No.056-205, de fecha 20 de julio del 2005)

4) *Solo el Congreso Nacional puede otorgar exenciones. Basta la existencia de una Ley para otorgar exenciones.* (Sentencia del TCT No.007-2006, de fecha 15 de febrero del 2006)

5) *Las Exenciones Tributarias pueden estar contenidas tanto en el Código Tributario como en otras Leyes, pero siempre por Ley.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.004-2008, de fecha 30 de enero del 2008)

6) *En materia de Exenciones Impositivas prima la interpretación correcta de la letra de la Ley y la intención del Legislador. Su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que se persiguen.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.119-2008, de fecha 22 de septiembre del 2008)

IV.- Algunas Controversias.

Se ha dicho que la Constitución dominicana expresa en su artículo 93, numeral 1, literal a), que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.” Sin embargo, los siguientes aspectos son materia de controversia:

1) Cuando la Constitución se refiere textualmente a “impuestos, tributos o contribuciones generales” también se refiere a las tasas, que no son contribuciones generales, sino contribuciones particulares por la prestación de un servicio estatal divisible? Si la respuesta es negativa entonces tenemos que admitir que corresponde al Presidente de la República y no al Congreso Nacional, establecer las tasas por servicios públicos.

2) ¿Qué debe entenderse por el término “establecer”, indicado en la Constitución?

a) ¿El término “establecer” significa crear el impuesto y todos sus elementos constitutivos o por el contrario “establecer” significa solamente crear el impuesto, pudiendo el Congreso Nacional “delegar” en el Presidente de la República o en cualquier otro órgano del Estado la fijación de uno o varios de los elementos constitutivos del impuesto o su modificación?

b) ¿Permite el artículo 4 de la Constitución delegar en el Presidente de la República la fijación de algunos de los elementos esenciales de los tributos, aún cuando este señale que los encargados de los poderes públicos son responsables y “no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes”? ¿Es decir, puede el Congreso Nacional, mediante ley, atribuirle al Poder Ejecutivo la potestad de establecer algunos de sus elementos esenciales de los tributos?

3) ¿Cuando refiriéndose al establecimiento de los impuestos la Constitución habla de que es atribución del Congreso Nacional “determinar el modo de su recaudación”, se refiere a si la recaudación será en moneda o en especie o mediante el trabajo personal del contribuyente, o se refiere a si la recaudación será directamente sobre el deudor tributario o mediante intermediarios responsables, como por ejemplo un agente de retención?

4) ¿Cuando la Constitución habla de que es atribución del Congreso Nacional, al establecer impuestos, determinar el modo de su “inversión”, se refiere a que cada vez que se cree un impuesto se debe especializar el mismo y decidir de inmediato en qué se gastará o utilizará esa recaudación?

Encontrar respuestas a todas estas interrogantes no es tarea fácil, pues se trata de aspectos controversiales sobre los cuales sería muy difícil adoptar una posición radical, debido principalmente a que nuestra Constitución no es muy clara al respecto y da lugar a que se interpreten los términos que ella utiliza. En este sentido, y aún cuando se trata de una Constitución moderna, proclamada en el año 2010, sus redactores no se percataron de que en la terminología tributaria moderna los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones y por tanto no es correcto decir, como lo hace nuestra Constitución, que es atribución del Congreso Nacional establecer los “impuestos, tributos o contribuciones generales”, como si se tratase de conceptos distintos, cuando en realidad el término tributo engloba al mismo tiempo los conceptos de impuestos, tasas y contribuciones.

Por otra parte, y con respecto a las exenciones, el artículo 244 de la Constitución establece que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.”

Lo anterior significa que las exenciones fiscales no pueden otorgarse en todos los casos que desee el legislador, sino que únicamente pueden

concederse en beneficio de particulares o empresas cuando estas exenciones incidan “en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social,” lo que implica que en la actualidad sería inconstitucional, por ejemplo, cualquier exoneración de impuestos a la importación de vehículos que beneficie a los legisladores por el solo hecho de ser legisladores.

V.- Nuestro Criterio.

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

A) Establecer Tributos.

Con respecto a si el término “establecer”, indicado en la Constitución, significa crear el impuesto y todos sus elementos constitutivos o por el contrario “establecer” significa solamente crear el impuesto, pudiendo el Congreso Nacional “delegar” en el Presidente de la República o en cualquier otro órgano del Estado la fijación de uno o varios de los elementos constitutivos del impuesto o su modificación, debemos indicar que cuando la Constitución de la República le otorga al Congreso Nacional la atribución de establecer impuestos, lo hace con carácter de exclusividad, señalando el artículo 4 de la Constitución que los encargados de los poderes públicos son responsables y “no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes.”

Por lo tanto, el Congreso Nacional, aún por ley, no puede delegar en el Poder Ejecutivo su atribución constitucional de establecer impuestos

y sus elementos constitutivos o esenciales, como son el hecho generador del impuesto, la materia imponible, la base imponible, la tasa o alícuota del tributo y la persona obligada a pagarlo.

B) Establecimiento de Tasas.

La Tasa es un tributo que el Estado exige a los particulares por la prestación de un servicio público personal, directo y divisible, que es inherente al Estado, es decir que solamente el Estado puede prestar y que no puede delegar su ejercicio en manos de los particulares, como por ejemplo impartir justicia. La Tasa no debe confundirse con un Precio Público o una Tarifa, que no son tributos, sino un pago o contraprestación que exige el Estado a los particulares por un servicio no inherente al Estado que éste les presta, es decir por un servicio que puede ser prestado tanto por el Estado como por otros particulares o empresas, como sucede con el servicio de energía eléctrica. En este último caso no se trataría de una tasa, sino de un precio público.

De acuerdo con *Casás*, en su obra *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, “quizás el aspecto central que permitirá marcar la línea divisoria entre las tasas y los precios públicos vendrá dado por la naturaleza de los servicios estatales y según la categoría de los mismos, inherentes al Estado, e inabdicables a favor de particulares, de lo que se derivará la exigencia de dar satisfacción en el primer caso al Principio de “Reserva de Ley”, propio de las prestaciones patrimoniales coactivas de carácter tributario.”

Algunas diferencias que entendemos pueden existir ente una Tasa y un Precio Público o Tarifa son las siguientes:

1) Los Precios o Tarifas, al no ser tributos, no se encuentran enmarcadas dentro del ámbito del artículo 93 de la Constitución y por tanto no están regulados por el Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley, pudiendo ser establecidos por decreto o reglamento del Presidente de la República o por cualquier organismo público que preste este servicio.

2) Las Tasas no deben sobrepasar el monto o valor del servicio prestado o los gastos para brindarlo, pues su finalidad no es recaudar, sino tratar de recuperar los gastos o recursos empleados al ofrecer ese servicio.

3) Las Tarifas o Precios, al no ser tributos, su cobro no puede perseguirse conforme al procedimiento especial establecido por la ley para el cobro de los tributos ni disfrutar de las garantías y privilegios del crédito tributario, como son el Privilegio y el derecho de Prelación.

Sin embargo, es discutible si desde el punto de vista de la Constitución dominicana las tasas deben ser establecidas por ley, conforme al Principio de Legalidad Tributaria, o si por el contrario nuestra Constitución autoriza al Presidente de la República u otro órgano administrativo a establecer las tasas, pues el asunto puede ser objeto de amplias discusiones, ya que si bien entendemos que se trata de un tributo, la mala redacción del artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, puede dar lugar a múltiples interpretaciones. En efecto, la Constitución dominicana textualmente expresa que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión,” de donde surgen las siguientes interrogantes e interpretaciones:

a) Si el término “tributo” engloba los impuestos, tasas y contribuciones, por qué nuestra Constitución trata el término “tributo” como algo distinto de los impuestos y las contribuciones?

b) Textualmente la Constitución menciona los impuestos, tributos y contribuciones generales, pero no menciona expresamente a la tasa. Debe considerarse que los redactores de este artículo de la Constitución quisieron excluir las tasas del Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley o por el contrario la incluyeron dentro del término “tributo”?

c) El artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, se refiere textualmente a las “contribuciones generales”. Debe entonces interpretarse que por argumento a contrario las contribuciones particulares, como las tasas por servicios, no están alcanzadas por el Principio de Legalidad Tributaria?

De la respuesta que demos a las anteriores interrogantes dependerá el criterio que podamos forjar, pues si entendemos que el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución enmarca en su contenido a las tasas, entonces tendríamos que concluir afirmando que solo el Congreso Nacional puede establecerlas, como todo tributo, careciendo el Presidente de la República de facultad para fijarlas por decreto o reglamento. Por el contrario, si interpretamos que el artículo 93, numeral 1, literal a), de

la Constitución no enmarca en su contenido a las tasas o solo enmarca las “contribuciones generales” y no las contribuciones particulares, entonces podríamos pensar que tanto el Congreso Nacional, mediante ley, como el Presidente de la República, por decreto o reglamento, tienen la atribución de establecerlas.

En este último caso no se trataría del establecimiento de tributos ni de fijar o regular por vía administrativa sus elementos constitutivos ni de una delegación legal de atribuciones, sino de interpretar el verdadero sentido y alcance del artículo 93 de la Constitución, al señalar que el Congreso Nacional es quien debe establecer las “contribuciones generales” sin decir a quién le corresponde establecer las “contribuciones particulares.”

Debemos aclarar, sin embargo, que en principio aceptamos la tesis de que la tasa es un tributo, al igual que prácticamente toda la doctrina tributaria, y que en tal sentido las mismas deben estar sometidas y enmarcadas dentro del Principio de Legalidad Tributaria. No obstante, estamos tratando el tema de la tasa desde un punto de vista esencialmente jurídico y por tanto debemos ceñirnos a la norma jurídica, en este caso a la Constitución de la República, bajo el entendido de que acorde con el poder soberano del Estado cada país es libre para determinar en su ordenamiento constitucional cuáles tributos deben estar sometidos al Principio de Legalidad Tributaria y cuáles no deben estarlo.

En este sentido, del análisis del citado artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución pueden extraerse dos teorías distintas acerca de si las tasas deben o no someterse al Principio de Legalidad Tributaria:

1) Teoría Legalista.

La Tasa es un tributo y como tal se encuentra sujeta al Principio de Legalidad Tributaria, no solo porque representa una exigencia que realiza el Estado a los particulares sin que necesariamente éstos tengan que recibir a cambio un beneficio, sino también porque aún cuando el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución pueda implicar una mala redacción, el mismo se refiere de manera expresa a la atribución exclusiva del Congreso Nacional para establecer los “tributos”, concepto este que enmarca por igual a los impuestos, tasas y contribuciones de todo género.

Además, el numeral 15 del artículo 39 de la Constitución consagra el Principio de Legalidad, al señalar que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe”, de donde surge el carácter legal de las obligaciones, en especial las tributarias, y ningún órgano administrativo, incluyendo el Presidente de la República, puede crear obligaciones a menos que la ley, de manera expresa, así lo autorice.

2) Teoría Administrativa.

Ante la gran laguna jurídica creada por nuestra “moderna” Constitución del año 2010, existen razones jurídicas para entender que la tasa no es una contribución general que se exige a todas las personas, como son los impuestos, sino que las tasas solo se exigen a aquellos que requieren un servicio público inherente al Estado, pero con carácter personal, particular y divisible, con la cual el Estado trata de recuperar los gastos o recursos invertidos para ofrecer ese servicio.

Al tratarse de una contribución particular y no de una contribución general como exige el artículo 93 de la Constitución, podría interpretarse que tanto una ley del Congreso Nacional como un decreto o reglamento del Presidente de la República, emitido en base a su Potestad Reglamentaria, pueden establecer tasas por contribuciones particulares derivadas de un servicio inherente al Estado y que el Estado le presta de manera directa e individualizada a esa persona, en el entendido de que cuando es la ley quien fija esas tasas, el Presidente de la República no puede modificarlas ni derogarlas, pues el Poder Reglamentario debe respetar las decisiones de la ley.

Ha sido juzgado que *los términos de la Ley Fiscal no tienen que ser tomados en todos los casos en su sentido Etimológico.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de febrero de 1957, B.J. No.559, pág.296) y que *las leyes tributarias deben Interpretarse desentrañando el significado del Hecho Imponible.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.022-2007, de fecha 11 de octubre del 2007; Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.023-2007, de fecha 11 de octubre del 2007). Asimismo, que *en materia de exenciones impositivas prima la interpretación correcta de la letra de la ley y la intención del legislador. Su interpretación debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que se persiguen.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.119-2008, de fecha 22 de septiembre del 2008)

3) Nuestro Criterio.

Es cierto que el artículo 93 de nuestra Constitución, al consagrar el Principio de Legalidad Tributaria, lo hace de una manera errada y ambigua, creando dudas e interpretaciones. Sin embargo, el Principio de Legalidad Tributaria no solo surge de este artículo 93 de la Constitución, sino también de otras normas constitucionales, como son las normas relativas a las garantías fundamentales del hombre.

En efecto, señala el numeral 15 de este artículo 39 que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe”, de donde se desprende el carácter legal de las obligaciones, incluyendo la tributaria. Ningún órgano o funcionario del Estado, incluyendo la Administración Tributaria, puede crear obligaciones en perjuicio de los particulares, a menos que la ley establezca esas obligaciones.

Es cierto que el Poder Ejecutivo puede reglamentar las obligaciones a cargo de los particulares y que la Administración Tributaria puede, mediante Normas Generales dictadas al amparo del artículo 34 y siguientes del Código Tributario, normar las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos y terceros. Sin embargo, sin la existencia de una ley que establezca las obligaciones, no pueden crearse obligaciones en perjuicio de los particulares. Asimismo, ni la Administración Tributaria ni sus funcionarios pueden prohibirle a los particulares realizar actuaciones que la misma ley no prohíbe.

Por otra parte, el artículo 147, numeral 3, de la Constitución, señala que “la regulación de los servicios públicos es facultad exclusiva del Estado. La ley podrá establecer que la regulación de estos servicios y de otras actividades económicas se encuentre a cargo de organismos creados para tales fines.” Esto significa que la Constitución delega en la ley la “regulación de los servicios públicos,” no en el Presidente de la República ni en órganos administrativos.

Aunque es cierto que el artículo 93 de la Constitución no se refiere expresamente a las “contribuciones particulares”, sino solo a las “contribuciones generales”, el término tributos las engloba a todas y, además, la Constitución tampoco le otorga al Presidente de la República la atribución de establecer las contribuciones particulares, atributo este

que no puede desprenderse del deber del Presidente de la República de velar por las buenas recaudaciones ni de cuidar de las rentas nacionales.

Debido a lo anterior es nuestra opinión que las tasas deben ser establecidas mediante ley, en cumplimiento del mandato constitucional y del Principio de Legalidad Tributaria. De todos modos, sobre este asunto la Suprema Corte de Justicia, en función de Corte de Casación, y el Tribunal Constitucional, al conocer por vía principal de las acciones en inconstitucionalidad, tienen la última palabra.

Sobre las distintas definiciones de Tasas las mismas se darán más adelante, en esta misma obra, al tratar el tema de la Tasa dentro del capítulo relativo a la clasificación de los tributos.

C) Modo de Recaudación.

Más complejo aún resulta desentrañar la intención del constituyente cuando expresa que es atribución del Congreso Nacional, al establecer impuesto, “determinar el modo de su recaudación.” En efecto, esta disposición podría referirse a si la recaudación del impuesto sería en moneda o en especie o naturaleza, como por ejemplo una parte de las tierras cuando hay plusvalía, o mediante el trabajo personal del contribuyente, o si el pago al Fisco será hecho directamente por el contribuyente o mediante intermediarios responsables, como serían los agentes de percepción o retención.

A nuestro entender se refiere a todas las anteriores, sobre todo si partimos del Principio de Legalidad consagrado en la Constitución que consigna que nadie está obligado sino en virtud de la ley y por ende a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda. En consecuencia, es la ley y no el Poder Ejecutivo o la Administración Tributaria quien debe establecer el modo en que será recaudado el tributo.

En este sentido, podría resultar inconstitucional el artículo 6 del Código Tributario cuando señala que el reglamento o una norma general de la Administración Tributaria pueden crear obligaciones a cargo de terceros, convirtiéndolos en agentes de percepción o de retención responsables del pago del impuesto, sin necesidad de una ley que así lo exprese. En efecto, este artículo 6 dispone 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.”

D) Modo de Inversión.

También podría resultar difícil entender la Constitución cuando expresa que es atribución del Congreso Nacional, al establecer los tributos, determinar el modo de su “inversión” ¿Es que acaso la Constitución se refiere a que cada vez que se cree un impuesto la propia ley que lo crea o una posterior debe especializar la recaudación que se genere o decidir de inmediato en qué se gastará o utilizará esa recaudación?

A nuestro entender lo que ha querido consignar la Constitución es que corresponde exclusivamente a la ley determinar cómo serán invertidos los impuestos que sean recaudados, sin necesidad de que al crearse un tributo se diga en ese momento cómo serán invertidos los fondos que genere cada tributo en particular.

En efecto, de conformidad con el artículo 223 de la Constitución, “corresponde al Poder Ejecutivo la elaboración del proyecto de Ley de Presupuesto General del Estado, el cual contempla los ingresos probables, los gastos propuestos y el financiamiento requerido, realizado en un marco de sostenibilidad fiscal, asegurando que el endeudamiento público sea compatible con la capacidad de pago del Estado.”

De esta manera, y en consonancia con el artículo 223, entendemos que cuando el artículo 93, numeral 1, literal a), se refiere a que es atribución del Congreso Nacional determinar el modo de inversión de los impuestos, se ha referido a que los ingresos que generen los impuestos deben ser invertidos en la forma que disponga la ley, en este caso de acuerdo al Presupuesto General y Ley de Gastos Públicos del Estado.

Por nuestra parte siempre preferimos hablar de Presupuesto General y Ley de Gastos Públicos y no de Ley de Presupuesto General, pues el Presupuesto es siempre un estimado de ingresos estatales y como tal resulta imposible asegurar mediante una ley cómo y cuánto serán los ingresos. Los gastos, por el contrario, sí pueden cuantificarse y destinarse.

E) Exenciones Fiscales.

Por otro lado, y aún cuando mediante sentencia del hoy Tribunal Superior Administrativo se haya decidido que *las exenciones fiscales contempladas en un contrato suscrito con el Estado deben aplicarse, aún cuando dicho contrato no haya sido sometido a la aprobación del Congreso Nacional, por falta del Estado* (Sentencia del TCT No.036-2004, de fecha 23 de septiembre del 2004), entendemos que un contrato administrativo que confiere exenciones fiscales o reducciones de impuestos a particulares no tiene validez jurídica ni fuerza legal respecto a estas exenciones o reducciones, sino únicamente si el mismo es aprobado por el Congreso Nacional, y solo a partir del momento de esta aprobación es que pueden surtir efectos las exenciones o reducciones.

F) Conclusión.

Por lo anterior, somos de opinión, desde el punto de vista de nuestra Constitución actual, que el Principio de Legalidad Tributaria debe entenderse en su forma más amplia, para afirmar que si bien es cierto que no hay tributo sin ley que lo establezca, tampoco pueden concederse exenciones fiscales más que en las formas previstas por el texto legal, es decir por ley, en virtud de la ley o por contratos aprobados por el Congreso Nacional. 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.

No obstante, entendemos y aceptamos la tesis de que en los tiempos modernos el Principio de Legalidad Tributaria se encuentra cuestionado, debido fundamentalmente a diversas teorías que entienden que una aplicación estricta e inflexible de este principio no se corresponde con los requisitos de agilidad y decisiones urgentes que exige la economía moderna, sobre todo en el área de las aduanas donde hay que enfrentar productos de importación subsidiados por otros países y en épocas de graves fluctuaciones inflacionarias. Se piensa que decisiones económicas y tributarias que deben ser adoptadas con carácter inmediato, pierden sus efectos debido a la lentitud y formalidad en que funcionan las cámaras legislativas.

Existe, pues, en la actualidad un enfrentamiento entre dos teorías que pretenden regular el Principio de Legalidad Tributaria:

a) Una estricta, fundada en la protección a los derechos de los particulares, que entiende que solo el Congreso Nacional puede establecer, modificar o limitar los tributos; y,

b) Una relativa, que considera que deben delegarse en órganos administrativos algunas facultades para modificar o limitar la aplicación de los tributos.

Desde el punto de vista económico o tributario nadie puede adoptar una decisión sin tener en cuenta la realidad económica de los tiempos modernos y la lucha de intereses entre los países, principalmente en el campo de los subsidios a las exportaciones. Ahora bien, desde el punto de vista jurídico debe tenerse presente que la Constitución es la ley sustantiva que traza los lineamientos del sistema jurídico nacional y que en ningún caso debe ser violentada, pues podría crearse desconfianza en el sistema institucional y la seguridad jurídica, con consecuencias más lamentables que el bien que se persigue conseguir al violarse. Recordemos que seguridad jurídica es la certeza de que la ley será aplicada.

Por nuestra parte entendemos que la solución es simple: discutir la conveniencia de adoptar uno u otro sistema y una vez aprobado, si procede, someter el asunto a la Asamblea Nacional para provocar una modificación a la Constitución.

Personalmente entiendo que la economía nacional debe adaptarse a los tiempos modernos, pero sin violentar las leyes existentes. La economía no es estática, sino que varía de acuerdo a las realidades del país y en esa misma magnitud y prontitud deben variar las disposiciones jurídicas que regulan la economía y la tributación. Para esto es necesario crear un sistema jurídico que permita la adopción de medidas urgentes. Sobre este particular más adelante estudiaremos las disposiciones de protección o *antidumping* que se aplican en nuestro país.

VI.- Irretroactividad de la Ley Tributaria.

El Principio de Legalidad Tributaria tiene estrecha relación con el Principio de Irretroactividad de la Ley, pues si bien es cierto que no

puede establecerse un tributo sin una ley, también es cierto que debe tratarse de una ley previa a la ocurrencia del hecho que genera la obligación de pagar ese tributo.

Para que pueda exigirse el cobro de un tributo la Constitución exige la existencia de una ley y que esa ley haya sido creada con anterioridad a la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria; es decir que el acto, hecho o circunstancia que grava esa ley haya ocurrido con posterioridad a la promulgación de la misma, pues de lo contrario la ley se estaría aplicando con efecto retroactivo, contradiciendo las disposiciones del artículo 110 de la Constitución, que consagra de manera expresa el Principio de Irretroactividad de la Ley, al señalar que “la ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subjúdice o cumpliendo condena. En ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior.”

Asimismo, el numeral 13 del artículo 40 de la Constitución expresa que “nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción penal o administrativa,” con lo cual se reitera el carácter constitucional del principio de irretroactividad de las leyes penales y administrativas.

Por su parte, el artículo 69, numeral 7, de la misma Constitución prevé que “ninguna persona podrá ser juzgada sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formalidades propias de cada juicio.”

Asu vez, el artículo 244 de la Constitución, al referirse a las exenciones tributarias, expresa que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.”

Como puede observarse el Principio de Irretroactividad de la Ley en la República Dominicana no es solo un asunto de ley, pues el artículo 2 del Código Civil expresa que “la ley no dispone sino para el porvenir: no tiene efecto retroactivo”, sino que es principalmente materia constitucional y se aplica a todas las leyes y materias, sean civiles, penales, administrativas o tributarias.

De todo lo anterior se desprende que la ley fiscal, como cualquier otra, no puede ser retroactiva y por tanto solo pueden exigirse impuestos y aplicarse sanciones de conformidad con una ley existente al momento de la ocurrencia del hecho generador del impuesto o del acto que constituye una infracción. Sobre este particular, los tribunales dominicanos se han expresado, decidiendo lo siguiente:

1) *No hay Pena sin una Ley Previa, promulgada con Anterioridad a la comisión del Hecho.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de enero de 1964, B.J. No.642, pág.112)

2) *El Principio de la No Retroactividad de las Leyes se impone al Legislador y a los Jueces, pero No al propio legislador Constituyente.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 24 de mayo de 1967, B.J. No.678, pág.900)

3) *Las Leyes Procesales son Retroactivas, pues se aplican a los procesos en trámites No solucionados. Esta aplicación es solo para el Futuro y No afecta los actos Cumplidos.* (Sentencia de la SCJ, 11 de agosto de 1986, B.J. No.909, pág.1135).

4) *Cuando la Ley Procesal varía y crea un Tribunal nuevo, debe aplicarse la Ley que estaba Vigente durante el proceso en Cuestión.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.719).

5) *Un nuevo Canon No puede aplicarse a Ingresos producidos por los Hechos Perfeccionados antes de su Entrada en Vigencia.* (Sentencia del TCT, de fecha 18 de abril del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.89)

6) *Un Contrato ratificado por el Congreso adquiere Fuerza de Ley y debe sujetarse al Principio de Irretroactividad de la Ley, plasmado en el artículo 3 del Código Tributario.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de agosto del 2001, B.J. No.1089, pág.779)

7) *Un Arbitrio Municipal puede devenir en Inconstitucional por una Ley posterior que establezca un Impuesto que Colide con ese Arbitrio. La Resolución No.130-62 del Ayuntamiento del Distrito Nacional, sobre Arbitrio a los Solares*

Baldíos, al Colidar con el IVSS, es Inconstitucional. (Sentencia de la SCJ, de fecha 23 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.69).

8) *En virtud del Principio de Irretroactividad de la Ley, la Ley que debe aplicarse es aquella que estuvo Vigente al momento de producirse el Hecho Generador del Impuesto.* (Sentencia del TCT, de fecha 28 de diciembre del 2001, Boletín del TCT No.15, pág.289)

9) *Las Normas Constitucionales Sí pueden tener Efecto Retroactivo y Sí pueden Alterar y Afectar Situaciones Jurídicas Establecidas conforme a una Legislación Anterior.* (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.2, de fecha 1 de septiembre de 1995, B.J. No.1018, pág.168; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.1, de fecha 1 de septiembre de 1995, B.J. No.1018, pág.159)

10) *Un Inmueble No puede prevalecer de la condición de Bien de Familia si fue Adquirido Antes de la Ley que estableció el Bien de Familia para esos inmuebles.* (Sentencia del TCT No.025-2003, de fecha 8 de mayo del 2003)

11) *Un Contrato aprobado por el Congreso Nacional puede establecer Exenciones, las cuales se Mantienen por todo el tiempo que establezca el Contrato.* (Sentencia del TCT No.056-205, de fecha 20 de julio del 2005)

12) *Las Leyes No tienen efecto Retroactivo y No pueden afectar Derechos Adquiridos.* (Sentencia del TCT No.007-2006, de fecha 15 de febrero del 2006)

13) *La Ley No.288-04, del año 2004, que establece Recargos por Mora por diferencias de Impuestos surgidos en Fiscalización, No puede aplicarse a Ejercicios Anteriores a su Promulgación.* (Sentencia del TCT No.071-2006, de fecha 19 de octubre del 2006)

14) *La Ley No.236-05, del año 2005, que Modificó la Ley No.28-01, sobre Zona Especial de Desarrollo Fronterizo, es Inconstitucional por Violentar Derechos Adquiridos.* (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.1, de fecha 7 de marzo del 2007, B.J. 1156, Vol. I, pág.3)

No obstante, en lo que entendemos se trató de una sentencia violatoria de la Constitución y del Principio de Irretroactividad de la Ley que se aplica de manera absoluta, para todas las materias y todos los casos, sin excepciones, el Tribunal Superior Administrativo declaró una excepción al Principio de Irretroactividad de la Ley, *hablando de una*

supuesta Seudoretroactividad de la ley y señalando que la Ley debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia y las consecuencias jurídicas que se sigan produciendo, aún bajo la vigencia de una nueva Ley y que la esencia del Principio de la Seudo Irretroactividad, es en cierta medida la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas ya formalizados. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.096-2009, de fecha 28 de octubre del 2009). Asimismo, *este Tribunal también habla de excepción al Principio de Irretroactividad de la Ley y de la Seudoretroactividad de la ley*, deduciendo su efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.096-2009, de fecha 28 de octubre del 2009)

En las dos sentencias antes indicadas el Tribunal Superior Administrativo, al referirse a la “Seudoretroactividad de la Ley”, lo hizo en atención al artículo 3 del Código Tributario, que señala lo siguiente:

“Artículo 3. Vigencia de la Ley Tributaria en el Tiempo. Derecho Supletorio.

La ley tributaria que deroga una anterior se aplicará a los hechos generadores que no se han perfeccionado a su fecha de entrada en vigencia, ya que los mismos requieren el transcurso de un período de tiempo en el cual se produzca su finalización.

Párrafo I. Las leyes tributarias que establecen normas administrativas y procesales se aplicarán a todas las situaciones que a ellas corresponda existentes a la fecha de su entrada en vigor. Los plazos o términos de cualquier naturaleza que hubieren empezado a correr y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.”

Sin embargo, a nuestro entender ninguna ley adjetiva, como es el Código Tributario, puede estar por encima de la Constitución, pues esta es clara al disponer el Principio de Supremacía de las Normas Constitucionales, consignando en su artículo 6 que “son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución”, de donde se desprende el carácter de jerarquía superior de las disposiciones constitucionales con respecto a otras normas jurídicas, como serían las leyes, reglamentos, decretos, resoluciones, normas

generales, instructivos y cualquier otra. En consecuencia, no puede haber ley, reglamento ni norma tributaria contraria a la Constitución de la República.

En este sentido, el artículo 110 de la Constitución consagra de manera expresa y sin excepciones de ninguna naturaleza el Principio de Irretroactividad de la Ley, al establecer que “la ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subjúdice o cumpliendo condena. En ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior.” De todo lo anterior se desprende que en ningún caso la ley puede ser retroactiva y por tanto solo pueden exigirse impuestos y aplicarse sanciones de conformidad con una ley existente al momento de la ocurrencia del hecho generador del impuesto o del acto que constituye una infracción. En consecuencia, y contrario a las dos sentencias antes indicadas, la “Seudoretroactividad de la Ley” no existe en nuestro ordenamiento constitucional.

En algunos países, sin embargo, la irretroactividad de la ley no es materia de la Constitución, sino de leyes adjetivas, permitiéndose la retroactividad de la ley tributaria, lo cual no es el caso dominicano, según se explicó. Por eso cuando los tribunales dominicanos conozcan sobre un asunto de retroactividad de la ley deben tener sumo cuidado al estudiar doctrinas jurídicas y jurisprudencias de otros países, que no son aplicables a la generalidad de los ordenamientos jurídicos.

VII.- Delito de Concusión.

En ocasiones tanto el Poder Ejecutivo como la Administración Pública, incluyendo a la Administración Tributaria y sus funcionarios, han violentado el Principio de Legalidad Tributaria consignado en la Constitución y el cual consagra que sólo mediante ley se pueden establecer impuestos, y decido crea tributos por decretos presidenciales o consignar en disposiciones reglamentarias, normas generales o simples actos administrativos elementos básicos de los tributos que solo pueden ser establecidos o modificados por ley.

Es así como a lo largo de nuestra historia nos hemos encontramos con la aplicación de impuestos arancelarios por decreto, recargos

cambiarlos, contribuciones provisionales y otros tipos de impuestos, así como 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 en una ocasión el Congreso Nacional se vio en la necesidad absurda y poco seria de aprobar un proyecto de ley tendente a la eliminación de todos aquellos impuestos y contribuciones que no estuviesen sustentados en las leyes, cuando la propia Constitución los declaraba nulos. En esa oportunidad, más que aprobar un proyecto de ley eliminando los impuestos establecidos por vía administrativa, el Congreso Nacional debió interpelar a los funcionarios que aplicaban impuestos ilegales y adoptar medidas contra ellos. En otras palabras, en vez de crear leyes adicionales y sin sentido jurídico, debió exigirse que las autoridades aplicaran correctamente las leyes existentes.

Sobre los impuestos ilegales, el artículo 174 del Código Penal 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 5 años, multas, destitución del cargo público, condenación por daños y perjuicios y otras sanciones. La tentativa de este delito se castiga como el delito mismo.

De acuerdo con nuestra Suprema Corte de Justicia los elementos constitutivos del delito de concusión son los siguientes:

- a) Un abuso de la autoridad de que el funcionario está investido;
- b) Una percepción ilegal, 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, bajo en entendido de que el conocimiento de la ley se presume. (Sentencia de la SCJ, de fecha 12 de septiembre del 1938, B.J. No.338, pág.484)

En este sentido, y sobre el delito de concusión o exigir impuestos ilegales o al margen de toda ley, en nuestro país encontramos las siguientes jurisprudencias:

1) *No hay concusión cuando se trata de un cobro o aceptación de una suma de dinero para abstenerse de cumplir un deber atinente al cargo o función.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 12 de septiembre del 1938, B.J. No.338, pág.484)

2) *Existe delito de concusión cuando el funcionario exige el pago de una suma de dinero cuya percepción no está autorizada por la ley y a sabiendas de que no tenía derecho a ninguna retribución de los particulares.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de noviembre de 1944, B.J. No.412, pág.1958)

3) *La tentativa de concusión se castiga.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 25 de junio de 1945, B.J. No.419, pág.507)

4) *La concusión se constituye cuando se exige el pago de percepciones no autorizadas por la ley o los reglamentos y a sabiendas de que no tenía derecho a retribución de los particulares.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de octubre de 1946, B.J. No.435, pág.761)

Asimismo, 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, evitando caer en el delito de concusión. Sin embargo, debe quedar claro que cuando el Fisco le exige a los particulares el pago de los impuestos y lo hace en base a una ley y cumpliendo con las formalidades que la ley exige, no puede existir el delito de concusión aún en aquellos casos en que un tribunal revoque la exigencia que del pago del tributo ha hecho el Fisco, pues

en estos casos el Fisco y sus funcionarios han actuado conforme al mandato legal.

No obstante, esta infracción penal será estudiada con mayor amplitud más adelante en esta misma obra en la parte relativa a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

VIII.- Delegación de Atribuciones para Establecer Tributos.

En razón de que el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, expresa que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión”; en virtud de que el numeral 15 del artículo 39 señala que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe”; y en vista de que el artículo 4 de la misma establece como principio general la indelegabilidad de las atribuciones de los poderes del Estado, resulta imposible para el Poder Legislativo delegar en cualquier otro poder u órgano del Estado, la atribución de establecer tributos, ya que esta es una potestad consagrada en la Carta Magna con exclusividad al Poder Legislativo.

En efecto, estableciendo el artículo 4 de la Constitución que los poderes públicos 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 esta Constitución y las leyes, un Poder del Estado no puede delegar en otro Poder las atribuciones que le confiere la Constitución.

En consecuencia, en nuestro sistema constitucional la delegación de atribuciones constitucionales es improcedente, a menos que de manera expresa la Constitución permita esta delegación en casos particulares o excepcionales, como son los casos de Estados de Excepción, definidos por el artículo 262 de la Constitución como “aquellas situaciones extraordinarias que afecten gravemente la seguridad de la Nación, de las instituciones y de las personas frente a las cuales resultan insuficientes las facultades ordinarias. El Presidente de la República, con la autorización del Congreso Nacional, podrá declarar los estados de excepción en sus tres modalidades: Estado de Defensa, Estado de Comoción Interior y Estado de Emergencia.”

Sin embargo, aún en aquellos casos en los cuales se decreta un Estado de Excepción se entiende que la delegación de atribuciones que se desprenda de esta situación no puede implicar una delegación respecto de las garantías fundamentales del ser humano, lo cual lleva a la controversia acerca de si la Reserva de Ley o Principio de Legalidad Tributaria constituye o no una garantía a los derechos esenciales del hombre.

En este sentido, el artículo 263 de nuestra Constitución consagra que en un Estado de Defensa no pueden suspenderse las siguientes garantías:

- 1) El derecho a la vida, según las disposiciones del artículo 37;
- 2) El derecho a la integridad personal, según las disposiciones del artículo 42;
- 3) La libertad de conciencia y de cultos, según las disposiciones del artículo 45;
- 4) La protección a la familia, según las disposiciones del artículo 55;
- 5) El derecho al nombre, según las disposiciones del artículo 55, numeral 7;
- 6) Los derechos del niño, según las disposiciones del artículo 56;
- 7) El derecho a la nacionalidad, según las disposiciones del artículo 18;
- 8) Los derechos de ciudadanía, según las disposiciones del artículo 22;
- 9) La prohibición de esclavitud y servidumbre, según las disposiciones del artículo 41;
- 10) El principio de legalidad y de irretroactividad, según se establece en el artículo 40, numerales 13) y 15);
- 11) El derecho al reconocimiento de la personalidad jurídica, según las disposiciones de los artículos 43 y 55, numeral 7);
- 12) Las garantías judiciales, procesales e institucionales indispensables para la protección de estos derechos, según las disposiciones de los artículos 69, 71 y 72.

Por su parte, el artículo 266 de la Constitución consagra que en los Estados de Excepción que se refieran a Comoción Interior y de Emergencia, sólo podrán suspenderse los siguientes derechos reconocidos por esta Constitución:

a) Reducción a prisión, según las disposiciones del artículo 40, numeral 1);

b) Privación de libertad sin causa o sin las formalidades legales, según lo dispone el artículo 40, numeral 6);

c) Plazos de sometimiento a la autoridad judicial o para la puesta en libertad, establecidos en el artículo 40, numeral 5);

d) El traslado desde establecimientos carcelarios u otros lugares, dispuesto en el artículo 40, numeral 12);

e) La presentación de detenidos, establecida en el artículo 40, numeral 11);

f) Lo relativo al hábeas corpus, regulado en el artículo 71;

g) La inviolabilidad del domicilio y de recintos privados, dispuesta en el artículo 44, numeral 1);

h) La libertad de tránsito, dispuesta en el artículo 46;

i) La libertad de expresión, en los términos dispuestos por el artículo 49;

j) Las libertades de asociación y de reunión, establecidas en los artículos 47 y 48;

k) La inviolabilidad de la correspondencia, establecida en el artículo 44, numeral 3).

Como puede observarse en nuestro país en ningún caso de Estado de Excepción se pueden delegar en el Presidente de la República las atribuciones del Congreso Nacional relativas al Principio de Legalidad Tributaria.

En consecuencia, en nuestro ordenamiento jurídico constitucional solo el Congreso Nacional puede establecer tributos, siendo inconstitucional una ley que faculte al Poder Ejecutivo o a cualquier órgano distinto del Congreso Nacional, a establecer tributos de cualquier naturaleza.

En este sentido, si bien es cierto que el Presidente de la República disfruta del Poder Reglamentario, consagrado en el artículo 128, numeral 1, letra b), de la Constitución, al señalar que es atribución del Presidente de la República, en su condición de Jefe de Estado, “promulgar y hacer publicar las leyes y resoluciones del Congreso Nacional y cuidar de su fiel ejecución, expedir decretos, reglamentos e instrucciones cuando fuere necesario,” no menos cierto es que en ningún momento el Presidente de la República puede emitir un decreto o reglamento que sea contrario a la Constitución o las leyes y la propia Constitución es clara al consignar en su artículo 93, numeral 1, literal a), que es atribución exclusiva del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.”

Otros regímenes constitucionales, no obstante, permiten un sistema mucho más flexible que el nuestro, no solo permitiendo el establecimiento, modificación o derogación de los tributos por vía del Presidente de la República u otro órgano distinto al Poder Legislativo, sino también permitiendo la delegación de atribuciones en casos específicos.

En Chile, por ejemplo, donde la Constitución del año 1980 permite al Presidente de la República emitir decretos con fuerza de ley, siempre que estos no se extiendan a las materias comprendidas en las garantías constitucionales, el tema de la delegación de atribuciones en materia tributaria es todavía causa de controversias jurídicas.

En este sentido, *Avilés*, en su obra *Legalidad Tributaria Garantía Constitucional del Contribuyente*, nos cita una sentencia fallada por el Tribunal Constitucional de Chile, en su rol No.247, señalando lo siguiente: “que, asimismo, y como reafirmación de lo anteriormente expuesto, resulta oportuno recordar que la Constitución Política, respetuosa de los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana, ha sido extremadamente cuidadosa en cuanto a la regulación de los tributos, requiriendo no solo que los elementos esenciales de una obligación tributaria queden comprendidos en la ley misma, sino que esta se genere de acuerdo con las exigencias que la misma Constitución puntualiza”, las que son detalladas en el fallo y dentro de las que considera (sic) “en el artículo 61 (sic), inciso segundo, que dispone que una autorización del Congreso Nacional al Presidente de la República para dictar disposiciones sobre materias que correspondan al dominio de la ley no podrá extenderse a materias comprendidas en las garantías

constitucionales.” Sobre esta sentencia *Avilés* agrega que “de alguna forma el fallo citado razona en el sentido de que los tributos afectan a los contribuyentes y que por ello la legalidad tributaria constituye una garantía, razón por la cual no procede la delegación de facultades legislativas a su respecto.”

IX.- Delegación para Establecer Tributos o sus Elementos Esenciales.

Se ha dicho que a excepción del caso particular de los arbitrios municipales, en el cual la propia Constitución le otorga a los municipios la potestad limitada de establecer arbitrios municipales dentro de su propia demarcación geográfica, el Congreso Nacional es el único órgano del Estado con facultad para establecer tributos y que esa potestad no puede ser delegada en ningún otro Poder u órgano del Estado.

Ahora bien, cabe preguntarse lo siguiente: ¿Puede el Congreso Nacional, mediante una ley, establecer un tributo y delegar en el Poder Ejecutivo o en cualquier otro órgano la potestad de establecer algunos de los elementos esenciales de ese tributo o la posibilidad de variarlos?

Según veremos más adelante todos los tributos están compuestos de cinco elementos esenciales, sin los cuales no tendrían aplicación, y son los siguientes:

1) Materia Imponible.

Es aquel acto o hecho que se encuentra gravado por la ley tributaria, es decir sujeto al pago del tributo. Por ejemplo, en el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria el impuesto grava la propiedad inmobiliaria, no los muebles ni los vehículos ni las acciones de sociedades. En este caso la materia imponible es la propiedad inmobiliaria.

2) Base Imponible.

Constituye 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 monto del tributo a pagar. Para poder calcular la

obligación tributaria resultante de los tributos, es necesario que la base imponible sea medida o cuantificada.

3) Tasa o Alícuota.

Constituye el factor que se aplica sobre la base imponible, para obtener el tributo a pagar, como por ejemplo en el ITBIS es un 16%.

4) Sujetos del Tributo.

El establecimiento de tributos da origen a una relación jurídica tributaria entre dos sujetos: a) El Sujeto Activo, que es el Estado o ente público designado por la ley, encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, esto es el pago del tributo; y b) El Sujeto Pasivo, que es la persona obligada al pago del tributo, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable.

5) Hecho Generador de la Obligación Tributaria.

La obligación tributaria u obligación de pagar el impuesto debido no nace con el establecimiento del tributo, sino con la materialización en la práctica de la hipótesis planteada por la ley, es decir con la ocurrencia de un acto o hecho, que es el que hace nacer la obligación de pagar el tributo. Así, el hecho generador se define como el acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar el tributo.

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

Uckmar, en su obra Principios Comunes de Derecho Constitucional Tributario, señala que actualmente en todos los Estados emanan del ejecutivo reglamentos en materia tributaria, actividad considerada constitucional mientras respete las siguientes condiciones:

a) La creación del impuesto, con la individualización del sujeto, del objeto y los criterios para determinar el *quantum*, compete exclusivamente al legislativo.

b) La segunda regla concierne a la "legalidad": el poder ejecutivo no puede recaudar impuestos que no hayan sido creados por ley.

c) El poder judicial puede resolver no aplicar los reglamentos tributarios que contrasten con las normas primarias.

En la República Dominicana el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, expresa que es atribución del Congreso Nacional "establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión." Sin embargo, la redacción de este artículo constitucional únicamente se refiere a "establecer" los impuestos, sin aparentemente hacer referencia textual a los elementos esenciales de los tributos. Esta situación podría dar lugar a las siguientes interpretaciones:

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

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

A nuestro entender el artículo 4 de la Constitución es muy claro respecto a la no delegación de las atribuciones constitucionales en otros poderes públicos. La única forma en que legalmente pudiese existir esta delegación es si la misma Constitución lo permite expresamente y en nuestra Constitución no existe una disposición como esta. En otros países, como por ejemplo Argentina, la Constitución de 1994 consignó expresamente en su artículo 76 que "se prohíbe la delegación legislativa en el poder ejecutivo, salvo en materias determinadas de administración o de emergencia pública."

Por lo tanto, es nuestro criterio que la disposición constitucional que atribuye competencia exclusiva al Congreso Nacional para "establecer impuestos o contribuciones generales", debe ser interpretada en un

sentido amplio, para incluir en ella no sólo la facultad de establecer tributos de cualquier naturaleza, sino también la potestad exclusiva e indelegable de establecer por ley todos los elementos esenciales del tributo, es decir la materia imponible, la base imponible, la tasa o alícuota, los sujetos del tributo y el hecho generador de la obligación tributaria. Consideramos esto por las siguientes razones:

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

b) Corresponde al Congreso Nacional, no solo establecer los impuestos o contribuciones generales, sino también sus modos de recaudación. Aunque el término “modos de recaudación” puede ser interpretativo, entendemos que el mismo se refiere a los diferentes modos en que se pueden recaudar los tributos, tales como quién debe pagar, cuánto debe pagarse, si el pago es en efectivo o en especie, etc.

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

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

Sin embargo, en nuestro sistema jurídico tributario encontramos algunos tributos como las Tasas cuyas leyes que las crearon facultan al Presidente de la República a establecer las alícuotas o tarifas:

a) La Ley No.278, de fecha 8 de marzo de 1972, que establece el cobro de peajes en las autopistas, autoriza al Poder Ejecutivo a fijar mediante decreto, el derecho o valor de cada peaje.

b) El artículo 8, literal e), de la Ley No.8, de fecha 17 de noviembre de 1978, que creó la Comisión Aeroportuaria, establece que la Comisión Aeroportuaria tendrá la atribución de “fijar y regular tarifas para el uso de los servicios y facilidades proporcionados en los aeropuertos bajo su administración, con la aprobación del Poder Ejecutivo.”

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

1) Salvo escasas excepciones en las cuales el Presidente de la República y algunos funcionarios públicos han creado tributos y “contribuciones voluntarias”, los tributos, sean impuestos, tasas o contribuciones, son establecidos por el Congreso Nacional. En estos casos excepcionales, sin embargo, nuestra Suprema Corte de Justicia ha sentenciado la inconstitucionalidad de esas medidas, decidiendo lo siguiente:

a) En virtud del Principio de Legalidad Tributaria, el Presidente de la República no puede establecer Impuestos o Contribuciones Generales. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de mayo de 1999, B.J. No.1062, pág. 64).

b) La Contribución Solidaria del 5% a las exportaciones de bienes y servicios, al ser establecida por Decreto Presidencial es inconstitucional, por violar el Principio de Legalidad Tributaria. (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.1, de fecha 1 de octubre del 2003, B.J. 1115, Vol. I, pág.3)

c) El Decreto No.139-03, del Poder Ejecutivo, al establecer por un Recargo de un 10% a las importaciones, es inconstitucional. (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.2, de fecha 1 de octubre del 2003, B.J. 1115, Vol. I, pág.12)

2) Las leyes tributarias existentes siempre han establecido los tributos y también todos sus elementos esenciales, salvo en los siguientes casos:

a) Ley de Patentes Comerciales.

La Ley No.213, de fecha 11 de mayo de 1984, sobre Patentes Comerciales e Industriales, hoy derogada, establecía en su artículo 29, acápite “T”, numeral 37, que a los “traficantes o comerciantes no

señalados expresamente en esta tarifa, se les fijará un impuesto desde RD\$25.00 en adelante”, agregando en su Nota I, lo siguiente: “Queda a cargo del Director General de Rentas Internas, la fijación del monto de estas patentes, tomando en cuenta la naturaleza de la actividad o del negocio de que se trate, el capital social, el capital de trabajo, la capacidad o cualquier otro factor, que se considere útil para la determinación del valor a pagar.”

b) Ley de Peaje.

Como dijimos, la Ley No.278, de fecha 8 de marzo de 1972, que establece el peaje, autoriza al Poder Ejecutivo a fijar mediante decreto, el derecho o valor del peaje.

c) El Código Tributario.

Promulgado en fecha 15 de mayo de 1992, facultó en sus artículos 6 y 35 a la Administración Tributaria a instituir y suprimir responsables y agentes de retención del tributo, lo cual, a nuestro entender, constituye una franca violación al Principio de Legalidad Tributaria y al modo de recaudación de los tributos.

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

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

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

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

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

e) En el año 2010, mediante Norma General No.07-2010, la Dirección General de Impuestos Internos estableció que a las Bancas de Lotería les aplicaría una retención de RD\$3,000.00 mensuales, contrario a lo establecido en el literal c) del párrafo I del artículo 309 del Código Tributario, que señala que esta retención sería de un “15% sobre premios o ganancias obtenidas en loterías, frascates, lotos, loto quizz, premios electrónicos provenientes de juegos de azar y cualquier tipo de premio ofrecido a través de campañas promocionales o publicitarias, con carácter de pago definitivo.”

Es cierto que el artículo 128, numeral 1, letra b), de la Constitución, faculta al Presidente de la República, en su condición de Jefe de Estado, a “expedir decretos, reglamentos e instrucciones cuando fuere necesario.” Sin embargo, en ningún momento el Presidente de la República puede emitir un decreto o reglamento que sea contrario a la Constitución o las leyes. Por el contrario, el propio artículo 128, numeral 1, letra b), de la Constitución, le exige al Presidente de la República, en su condición de Jefe de Estado, cuidar de la fiel ejecución de las leyes. Por esta razón el Presidente de la República no puede crear tributos por decretos ni modificar los existentes ni impedir o suspender su aplicación.

También es cierto que el artículo 34 del Código Tributario le otorga a la Administración Tributaria la facultad normativa para dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos. Sin embargo, la facultad normativa no significa potestad para derogar o modificar las leyes existentes ni facultad para completarlas o suplir sus lagunas.

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

En el año 2000 nuestra Suprema Corte de Justicia señaló que *es atribución del Congreso Nacional establecer los Impuestos o Contribuciones*

Generales y Determinar el Modo de su Recaudación e Inversión. (Sentencia de la SCJ, de fecha 24 de octubre del 2001, B.J. No.1091, pág.46, sobre Acción en Inconstitucionalidad en contra de la Resolución No.163-2000, del 5 de octubre del 2000, de la Sala Capitular del Ayuntamiento del Distrito Nacional).

En fecha más reciente, 10 de noviembre del 2004, nuestra Suprema Corte de Justicia fue bastante clara y específica al disponer mediante sentencia que *establecer los elementos básicos de los tributos es materia exclusiva de la ley*, afirmando lo siguiente: Si bien es cierto que de acuerdo a nuestra realidad constitucional no se puede dudar que constituye materia privativa de la ley el establecer el tributo con sus elementos básicos y estructurantes, como son: a) la configuración del hecho imponible; b) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; c) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible; d) los elementos necesarios para la fijación del quantum, como son la base imponible y la alícuota; y e) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible, no menos cierto es, que además de estos requisitos esenciales, los que indiscutiblemente son materias reservadas a la ley, existen otros que no son sustanciales del tributo y que han sido agrupados bajo la denominación de obligaciones o deberes formales. (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.4, de fecha 10 de noviembre del 2004, B.J. 1128, pág.15)

X.- Arbitrios Municipales.

En lo que respecta a los arbitrios municipales, los cuales son también tributos, pero de carácter municipal y no nacional, resulta controversial e interpretativo el artículo 200 de la Constitución, cuando expresa que "los ayuntamientos podrán establecer arbitrios en el ámbito de su demarcación que de manera expresa establezca la ley, siempre que los mismos no colidan con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación ni con la Constitución o las leyes. Corresponde a los tribunales competentes conocer las controversias que surjan en esta materia."

En efecto, surge la siguiente interrogante: ¿Solo los Ayuntamientos pueden establecer arbitrios municipales dentro de su demarcación

geográfica o puede también una ley del Congreso Nacional establecer arbitrios municipales? A nuestro entender, y de acuerdo con la Constitución, podemos afirmar lo siguiente:

1) Arbitrios Municipales Limitados.

Los ayuntamientos pueden, por decisión propia, establecer arbitrios municipales limitados, es decir para ser aplicados dentro de su propia demarcación geográfica, siguiendo los lineamientos y requisitos que acuerda la ley, en este caso la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, sin necesidad de que exista una ley del Congreso Nacional que establezca los arbitrios municipales, y sujetos a las siguientes condiciones:

a) Que los arbitrios municipales que establezca el ayuntamiento solo tengan vigencia y efecto dentro del área geográfica que por ley pertenezca a ese ayuntamiento.

b) Que los arbitrios municipales no coliden con los impuestos nacionales;

c) Que los arbitrios municipales no coliden con el comercio inter-municipal o de exportación;

d) Que los arbitrios municipales no coliden con la Constitución;

e) Que los arbitrios municipales no coliden o sean contrarios a las leyes, en especial la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios.

2) Arbitrios Municipales Generales.

En razón de que el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, le otorga al Congreso Nacional la atribución de “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión”, y en razón de que los arbitrios municipales son también tributos, entendemos que cuando se trate de arbitrios municipales que se aplican por igual a todos los ayuntamientos del país, la ley puede establecer estos arbitrios municipales.

XI.- El Canon.

En algunos contratos administrativos, es decir contratos que celebra el Estado con los particulares, se estipula que la persona o empresa beneficiaria del contrato debe pagarle al Estado un canon.

Este tipo de cláusula es común en aquellos contratos donde el Estado otorga una concesión para la explotación de un servicio público, como por ejemplo el servicio eléctrico o telefónico en manos de particulares, o simplemente respecto de la explotación de depósito mineros u otros bienes del Estado.

El canon puede ser definido como la renta que se paga periódicamente por el uso de una cosa ajena, particularmente del Estado. En consecuencia, de trata del pago que realiza un particular al Estado por el uso o disfrute de un bien o derecho que pertenece al Estado.

En razón de que el espacio aéreo de un país, las calles, aceras, postes del tendido eléctrico y otros bienes y derechos pertenecen exclusivamente al Estado y en razón de que en la mayoría de los casos los prestadores de servicios públicos requieren del uso y disfrute de dichos bienes o derechos, es común que se pacte el pago de un canon como contrapartida por el uso de los mismos.

En base a lo anterior debe entenderse que desde el punto de vista estrictamente jurídico el pago de un canon no significa el pago de un tributo, pues el canon y el tributo son dos conceptos totalmente distintos. Veamos:

a) Una de las características esenciales del tributo es que este constituye una prestación coercitiva, exigida por el Estado en virtud de su poder soberano, no un acuerdo de voluntades. El canon, por su parte, se establece mediante un acuerdo de voluntades entre las partes, es decir mediante contrato.

b) El Principio de Legalidad Tributaria, consagrado en todas las Constituciones dominicanas desde 1844 hasta la fecha (artículo 93), es claro y contundente al consagrar que solo mediante una ley se pueden establecer tributos. Este principio tiene la consecuencia esencial de que la obligación tributaria tiene a la ley como su única fuente y por tanto no pueden crearse impuestos por reglamentos, por el uso o costumbre, ni mucho menos crearse impuestos mediante contratos, aún cuando

estos contratos puedan ser ulteriormente aprobados por el Congreso Nacional.

Como señala *Luqui* en su obra *Derecho Constitucional Tributario*, “la obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado, porque es él quien posee el *imperium* para someter la voluntad particular con la imposición tributaria. Esto no ocurre con los otros ingresos del Estado que no son tributos, en los cuales la voluntad del particular es requisito necesario para formar o crear el negocio jurídico del cual nacerá la obligación y con ella el ingreso.”

Diferente es el caso de las exenciones, pues la Constitución establece que pueden concederse exenciones o exoneraciones en virtud de contratos aprobados por el Congreso Nacional.

Es por estas razones que el pago que realiza al Estado una empresa concesionaria de un servicio público, por el uso de los bienes o derechos del Estado, puede catalogarse como una participación en los beneficios o ingresos de la empresa concesionaria del servicio, o simplemente como un Canon, es decir la renta que se paga periódicamente por el uso de una cosa ajena, pero nunca como un impuesto o tributo.

Por lo tanto, de lo anterior se deduce que el Código Tributario, al regir solo sobre los tributos, ya sean impuestos, tasas o contribuciones, y no sobre todos los ingresos que pueda percibir el Estado por otros conceptos, no es aplicable en casos de un canon, aún cuando el pago de dicho canon se efectúe en las Colecturías o Agencias Locales de la Dirección General de Impuestos Internos.

No obstante, el Código Tributario sí es aplicable a la empresa beneficiaria del servicio público, en aquellos casos que se refieren estrictamente a los impuestos internos nacionales que esta deba pagar como contribuyente o responsable y en todo lo concerniente a las exenciones o exoneraciones.

Al considerarse que el pago de un canon no es el pago de un tributo, surgen las siguientes consecuencias:

- 1) La falta de pago o tardanza en el pago del canon no genera recargos, multas ni intereses indemnizatorios a menos que el contrato administrativo o una ley especial así lo consagre.

2) La oficina recaudadora del Estado encargada de recibir este pago no podría catalogar ni tratar el mismo como un impuesto y por ende no puede utilizar el Código Tributario en los procedimientos de cobro coactivo.

3) Al no ser un tributo, el crédito que genera el canon no disfruta de los privilegios, garantías y derecho de prelación que tienen los créditos tributarios frente a los demás créditos no tributarios.

Todo lo anterior conlleva a admitir que el canon y el tributo son figuras jurídicas totalmente distintas y que ambas pueden coexistir sin ningún inconveniente. Es más, lo normal es que ambas coexistan y que una persona o empresa beneficiaria de una concesión para la explotación de un servicio público, pague el canon que establece el contrato administrativo y además pague todos los tributos que consagran las leyes impositivas, igual que cualquier otro particular.

Tal y como se expresó antes, el pago del canon, al provenir de un acto contractual, no puede eliminar el pago de los tributos, cuya obligación surge de la ley. Sin embargo, es común que se establezca en el contrato la sustitución del tributo por un canon, es decir que como contrapartida del pago del canon la empresa contratante estaría exenta de todo impuesto, derecho, tasa, contribución o recargo y de toda otra prestación de cualquier naturaleza o incidencia pecuniaria o en naturaleza, ya establecida o que se estableciere en lo porvenir. Naturalmente, para que los particulares puedan beneficiarse de exenciones y exoneraciones mediante contratos administrativos, estos deben ser sometidos a la aprobación del Congreso Nacional, con lo cual dichas exenciones tributarias adquirirían validez jurídica.

No siendo el canon un tributo se entiende que su establecimiento mediante contrato no debe someterse a la aprobación del Congreso Nacional, pues la Constitución no exige este requisito. Solo las exenciones o exoneraciones concedidas mediante contratos deben someterse a la aprobación del Congreso Nacional.

XII.- El Caso de las Exenciones.

De conformidad con el artículo 244 de la Constitución, “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice

la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social. La transferencia de los derechos otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.”

Lo anterior significa que las exenciones fiscales solo pueden concederse de dos maneras distintas:

- a) Mediante Concesiones que Autorice la Ley.
- b) Mediante Contratos que apruebe el Congreso Nacional.

Sin embargo, cuando se trate de exenciones generales, es decir que beneficien a todos los particulares por igual, el Congreso Nacional sí puede establecer esas exenciones, como ocurre, por ejemplo, cuando la ley declara que las personas que obtengan ingresos inferiores a tal cantidad no pagarán el impuesto sobre la renta.

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

Es lo que ha ocurrido en el país con la mayoría de las leyes de incentivos fiscales, las cuales establecen el tipo, tiempo, quantum y condiciones de la exención, pero le conceden a un órgano administrativo la potestad de analizar solicitudes de exención y de concederle o no a una determinada persona o entidad las exenciones señaladas por la ley.

XIII.- El Caso Especial de las Medidas Antidumping.

1) Medidas Antidumping.

La Ley No.1-02, promulgada el 18 de enero del 2002, sobre Prácticas Desleales de Comercio y Medidas de Salvaguardas, incorpora normas y disciplinas relativas a la aplicación de derechos “*antidumping*”, consignando medidas compensatorias en casos de prácticas desleales en el comercio y de importaciones que ocasionen o amenacen causar un daño grave a la producción nacional.

En su artículo 1 esta Ley declara de interés nacional la protección contra las prácticas desleales de comercio que amenacen causar o causen daño a la producción nacional, desvíen artificialmente los flujos de comercio o lesionen la confianza en que se ampara el libre comercio, indicando en su artículo 2 que dicha Ley tiene por objeto establecer las normas y procedimientos orientados a prevenir o corregir los daños que puedan ocasionar a una rama de la producción nacional las prácticas desleales de comercio internacional, y adoptar las medidas temporales pertinentes frente a un incremento de las importaciones en tal cantidad y realizadas en tales condiciones que causen o amenacen causar un daño grave a los productores nacionales de bienes similares.

Establece el artículo 3 de esta Ley que se consideran prácticas desleales de comercio internacional la introducción al país de mercancías a precios inferiores a su valor normal, precio de “*dumping*”, o que sean objeto de subvenciones en su país de origen o procedencia, y que efectivamente causen o amenacen causar daño importante a una rama de la producción nacional. Las mercancías importadas objetos de “*dumping*” o de subvenciones serán afectadas por derechos “*antidumping*” o compensatorios, según corresponda.

En este sentido, se podrán establecer medidas de salvaguarda cuando las importaciones de un determinado producto se incrementen en tal cantidad y se realicen en condiciones tales que causen o amenacen causar daño grave a una de las ramas de producción nacional que produce bienes similares o directamente competidores, conforme dispone esta Ley en su artículo 4.

En su artículo 8 esta Ley establece que se considera que una importación se efectúa a precio de “*dumping*” cuando el precio del

producto importado es inferior al valor normal de un producto similar destinado al consumo en el país exportador o en el país de origen, según corresponda, bajo condiciones comerciales normales.

Dispone esta Ley en su artículo 16 que la Comisión Reguladora de Prácticas Desleales en el Comercio y sobre Medidas de Salvaguardas impondrá derechos compensatorios, iguales al margen de subsidio, en aquellos casos en que se determine mediante investigación que los productos importados se benefician de una subvención específica en el país de origen, que dichas importaciones amenazan con causar daño o causan daño a una rama de la producción nacional, y que existe una relación causal entre la amenaza de daño o el daño y las importaciones subsidiadas.

Señala el artículo 51 que una vez que se haya publicado una resolución preliminar o final imponiendo derechos provisionales o definitivos, según corresponda, la Comisión recomendará a la Dirección General de Aduanas, vía el Ministerio de Hacienda, en un plazo no mayor de 5 días laborables, contados a partir de la fecha de su resolución, la aplicación de tales derechos “*antidumping*” o medidas compensatorias, según corresponda.

Prescribe el artículo 54 que los derechos *antidumping* y las medidas compensatorias definitivas se aplicarán por un monto igual al margen de *dumping* o subsidio cuya existencia se determinó. Los derechos *antidumping* y las medidas compensatorias permanecerán en vigor durante un plazo de 5 años, contados desde la fecha de su imposición, o desde la fecha del último examen, si éste hubiera abarcado tanto el *dumping* como el daño, o del último realizado en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.3 del Acuerdo *Antidumping* y del artículo 11.3 del Acuerdo sobre Subvenciones o Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

2) Medidas de Salvaguardas.

Los artículos 57 y 58 de la Ley No.1-02, expresan que las medidas de salvaguardas son aquellas destinadas a regular las importaciones temporalmente, y tienen por objeto prevenir o remediar un daño grave a una rama de la producción y facilitar el ajuste a los productores nacionales y que estas medidas se aplicarán cuando las importaciones

de un producto, independientemente de su origen, se incrementen en tal cantidad, en términos absolutos o en relación con la producción nacional, y se realicen en condiciones tales que causan o amenazan causar daño a una rama de la producción nacional que produce productos similares o directamente competidores. Las medidas de salvaguarda se aplican al producto importado sin discriminar por su origen.

Por su parte, el artículo 73 de esta Ley dispone que las medidas de salvaguarda pueden consistir en incremento de aranceles, contingentes arancelarios o cupos máximos. Sin embargo, si se utiliza una restricción cuantitativa, la medida no podrá reducir la cuantía de las importaciones por debajo del promedio anual de las importaciones realizadas en los últimos tres años calendario, a menos que se dé una justificación clara de la necesidad de fijar un nivel diferente para prevenir o reparar el daño grave.

3) Recurso ante el Tribunal.

Establece el artículo 88 de la Ley No.1-02 que las decisiones tomadas por la Comisión Reguladora de Prácticas Desleales en el Comercio y sobre Medidas de Salvaguardas, “podrán ser recurridas ante el Tribunal Superior Administrativo dentro de los treinta (30) días de dictadas. Los reglamentos de aplicación de la presente ley decidirán cuándo la apelación de una decisión tendrá o no efecto suspensivo.”

XIV.- Conclusión.

No obstante existir discrepancias con respecto al alcance del Principio de Legalidad Tributaria y a la delegación de atribuciones, ningún poder u órgano público puede exigir el pago de tributos si estos no han sido establecidos por la ley. Sin embargo, la ley puede establecer derechos compensatorios en los casos de medidas *antidumping*, designando un organismo que se encargue de su aplicación. En consecuencia, la única fuente de la obligación tributaria es la ley, nunca los decretos, reglamentos, ordenanzas, contratos ni la costumbre. Por su parte, las exenciones tributarias sólo pueden ser establecidas por la ley, otorgadas mediante concesiones que autorice la ley o ser concedidas mediante contratos aprobados por el Congreso Nacional.

Asimismo, es importante señalar que para que un acto, hecho o circunstancia pueda ser considerado como gravado, es imprescindible la existencia de una ley previa que contemple todos los elementos esenciales del tributo. Es decir, no basta con la existencia de una ley, sino que es condición *sine qua non* que esa ley se encuentre vigente con anterioridad a la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria. Esta condición se desprende del artículo 2 del Código Civil que establece con carácter general que “la ley no dispone sino para el porvenir, no tiene efecto retroactivo” y del artículo 110 de la Constitución, que establece que “a ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo, sino cuando sea favorable al que esté subjúdice o cumpliendo condena. En ningún caso la ley ni poder público alguno podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior.”

Finalmente, cabe señalar que exigir el pago de tributos que en realidad no se adeuden, constituye un delito penal previsto en el artículo 174 del Código Penal, castigado con prisión, multa y destitución de cargo público.

Sección V

Principio de Proporcionalidad o No Confiscación

Dispone el artículo 51 de la Constitución que “el Estado reconoce y garantiza el derecho de propiedad. La propiedad tiene una función social que implica obligaciones. Toda persona tiene derecho al goce, disfrute y disposición de sus bienes”, consignando en su numeral 1 que ninguna persona puede ser privada de su propiedad, sino por causa justificada de utilidad pública o de interés social, previo pago de su justo valor, determinado por acuerdo entre las partes o sentencia de tribunal competente, de conformidad con lo establecido en la ley. En caso de declaratoria de Estado de Emergencia o de Defensa, la indemnización podrá no ser previa.

Lo anterior implica que ningún tributo puede ser tan elevado en su tasa que pueda convertirse en un acto expropiatorio de la propiedad privada. Por lo tanto, pagar impuestos no significa expropiar o confiscar.

Asimismo, los numerales 4, 5 y 6 del artículo 51 de la Constitución señalan que no habrá confiscación por razones políticas de los bienes de

las personas físicas o jurídicas y sólo podrán ser objeto de confiscación o decomiso, mediante sentencia definitiva, los bienes de personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, que tengan su origen en actos ilícitos cometidos contra el patrimonio público, así como los utilizados o provenientes de actividades de tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas o relativas a la delincuencia transnacional organizada y de toda infracción prevista en las leyes penales. A su vez, advierten que la ley establecerá el régimen de administración y disposición de bienes incautados y abandonados en los procesos penales y en los juicios de extinción de dominio, previstos en el ordenamiento jurídico.

Por su parte, el artículo 35 del Código Penal consagra que “la confiscación de bienes de los condenados no podrá decretarse en ningún caso, sea cual fuere la naturaleza del crimen o delito que se impute a aquellos.”

En consecuencia, el principio general es la no expropiación. Sin embargo, la propia Constitución establece una excepción, al disponer en su numeral 6 del artículo 75, que es un deber fundamental de la persona “tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas,” lo cual se manifiesta a través de la obligación que recae sobre todos los individuos de entregarle al Estado una parte de sus riquezas, bajo pena de ejecución forzosa o cobro coactivo de esa obligación.

Al ser ambas disposiciones de carácter constitucional, es decir la regla de no expropiación y la excepción de tener que pagar tributos, la validez jurídica de ambas normas es indiscutible. No obstante, para que sea válida la excepción de pagar tributos a la regla general de no expropiación, la excepción debe ajustarse a los requisitos que la propia Constitución señala, que son precisamente los principios constitucionales que rigen o limitan el poder tributario del Estado. En consecuencia, lo que en esencia garantiza el derecho de propiedad de los individuos ante el poder tributario del Estado, es lo siguiente:

1) Que el tributo sea establecido por ley y que esa ley no sea retroactiva, esto es respeto a los Principios de Legalidad Tributaria y de Irretroactividad de la Ley; y

2) Que la ley tributaria respete los principios constitucionales de Capacidad Contributiva y No Expropiación, es decir que sea proporcional.

Por lo tanto, ningún tributo puede tener un carácter expropiatorio o confiscatorio pues, además de que sería contrario al Principio de la Capacidad Contributiva establecido en la Constitución, también sería contrario a la letra y espíritu del artículo 51 de la Constitución, que consagra el respeto al derecho de propiedad y a la no expropiación de bienes.

Ahora bien, es indiscutible el hecho de que los tributos privan a los particulares de una parte de sus riquezas, por lo cual podría pensarse que en estos casos existe confiscación sobre la parte extraída por el tributo del patrimonio personal del sujeto. Sin embargo, no es así. Tampoco en estos casos podría hablarse de confiscación, ya que se le reconoce al Estado, como un atributo de soberanía, la facultad de establecer tributos, exigiendo que los particulares contribuyan con las cargas e inversiones públicas. Este poder tributario no es arbitrario, sino que se encuentra sometido a principios constitucionales que impiden un ejercicio abusivo de ese poder. Cuando el Estado establece tributos sin respetar esas limitantes al poder tributario, entonces sí podríamos estar ante a un tributo confiscatorio.

El Principio de Proporción o No Expropiación o No Confiscación, como se le llama indistintamente, se encuentra ligado, en consecuencia, con otros principios esenciales de la tributación, principalmente con el Principio de Capacidad Contributiva y la progresividad o proporcionalidad del impuesto, y al Principio de Legalidad Tributaria. De esta manera sería confiscatorio un tributo que no haya sido establecido por una ley previa o que le exija a los particulares contribuir más allá de su capacidad contributiva.

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

Los principales tributos en los cuales se puede plantear el problema de la confiscatoriedad son aquellos que afectan la propiedad o el

patrimonio de los particulares, tales como el Impuesto a las Sucesiones, en el cual los herederos o legatarios deben contribuir al Fisco con una parte de los bienes heredados o legados; en los Impuestos a la Propiedad Inmobiliaria; en los casos de Contribución de Mejoras; y, en los Impuestos sobre los Ingresos, como por ejemplo el Impuesto sobre la Renta o las Ganancias de Capital. No creemos, por el contrario, que este problema pueda plantearse en los casos de impuestos al consumo, ya que en estos casos no se afecta directamente la propiedad o el patrimonio de los particulares, sino los bienes y servicios que piensan adquirir.

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

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

Para *Rosembuj*, “aún cuando el presupuesto de hecho del tributo, previsto en la norma, constituya índice de capacidad contributiva, puede suceder que de la aplicación efectiva del tributo resulte un efecto de no correspondencia con dicha capacidad contributiva. El tributo posee carácter confiscatorio cuando no sea posible fijar la alícuota en la determinación de la base imponible sin menoscabar la capacidad contributiva del sujeto revelada por el presupuesto de hecho del tributo.” Agrega que “la premisa de confiscación se desarrolla en razón de un tributo que sega mediante excesiva alícuota la capacidad contributiva

efectivamente indicada por su presupuesto de hecho normativo." (El Hecho de Contribuir)

Uckmar, en su obra *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, entiende que el problema de la confiscatoriedad de un tributo depende de dos factores, que son las tasas o alícuotas elevadas y la doble tributación, expresando lo siguiente: "Me parece que no se ha tenido en cuenta que, además de las alícuotas elevadas, si hay pluralidad de impuestos o existe la doble imposición, la recaudación fiscal puede superar el 100%, con evidentes efectos confiscatorios."

Para *Luqui* la no confiscación o proporcionalidad tributaria, como él le llama, "puede ser contemplada desde distintos puntos de vista; generalmente se la considera atendiendo a la presión que un solo tributo produce sobre una sola riqueza y por razón de un solo hecho imponible. En otras oportunidades se habla de la presión tributaria que producen dos o más tributos sobre la misma riqueza y por el mismo hecho imponible, lo que da lugar a la llamada doble imposición, que puede ser interna o internacional. Pero la proporcionalidad también se la puede considerar cuando más de un tributo afecta una misma riqueza pero por distintos hechos imponibles y, a su vez, cuando más de un tributo afecta a un mismo sujeto por el conjunto de riquezas y en virtud de distintos hechos imponibles." (Derecho Constitucional Tributario)

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

Sobre el Principio de No Expropiación o No Confiscación encontramos las siguientes jurisprudencias en República Dominicana.

1) *La Ley que Establece el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria No es Inconstitucional, pues No es Expropiatoria Ni viola el Principio de Capacidad*

Contributiva. (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.9, de fecha 23 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. I, pág. 51)

2) *Si bien es cierto que Toda Persona debe Contribuir para las Cargas Públicas, en Proporción a su Capacidad Contributiva, esta Obligación No puede ir Contra sus Derechos Fundamentales.* (Sentencia de la SCJ No.36, de fecha 30 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. III, pág.1835; Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 13 de diciembre del 2006, B.J. 1153, Vol. II, pág.1425)

Sección VI

Principio de Igualdad Tributaria

De conformidad con el artículo 243 de la Constitución “el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.”

Por su parte, el numeral 15 del artículo 39 de la Constitución prevé textualmente que “la ley es igual para todos”. Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, reciben la misma protección y trato de las instituciones, autoridades y demás personas y gozan de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin ninguna discriminación por razones de género, color, edad, discapacidad, nacionalidad, vínculos familiares, lengua, religión, opinión política o filosófica, condición social o personal. Con lo anterior queda claro que la República prohíbe toda discriminación o favoritismo o privilegio, señalando en su numeral 9 del artículo 55 que “todos los hijos son iguales ante la ley, tienen iguales derechos y deberes y disfrutarán de las mismas oportunidades de desarrollo social, espiritual y físico. Se prohíbe toda mención sobre la naturaleza de la filiación en los registros civiles y en todo documento de identidad”, con lo cual no puede existir diferencia impositiva o del impuesto sucesoral entre hijos legítimos, naturales, adulterinos o huérfanos.

Asimismo, el artículo 121 consagra el Principio de Igualdad entre empresas públicas y privadas, al disponer que “la actividad empresarial, pública o privada, recibe el mismo trato legal. Se garantiza igualdad de condiciones a la inversión nacional y extranjera, con las limitaciones establecidas en esta Constitución y las leyes. La ley podrá conceder

tratamientos especiales a las inversiones que se localicen en zonas de menor grado de desarrollo o en actividades de interés nacional, en particular las ubicadas en las provincias fronterizas.”

Todo lo anterior tiene extrema importancia para la materia tributaria, pues consagra principios de igualdad y no discriminación ni privilegios entre los contribuyentes, evitando que puedan existir diferencias impositivas entre contribuyentes que tengan una misma capacidad contributiva o que puedan concederse exenciones tributarias en beneficio de particulares y perjuicio de otros, salvo los casos que la propia Constitución establece en su artículo 244, relativos a incidencia en “determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.”

Por otra parte, el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución dispone que es deber fundamental de las personas “tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas.”

De la lectura de las anteriores disposiciones constitucionales se desprende el Principio de Igualdad en materia tributaria. Sin embargo, de una simple lectura de los artículos anteriores podría interpretarse que si todos somos iguales ante la ley, todos debemos pagar la misma cantidad de impuestos. Pero no es así, ya que la misma Constitución establece en su numeral 6 del artículo 75, que las personas deben tributar “en proporción a su capacidad contributiva”, lo que significa que en materia tributaria la igualdad de las personas ante la ley se rige dependiendo de la capacidad contributiva de las personas, es decir que ante igual capacidad contributiva se deben pagar los mismos tributos.

En este sentido, la Constitución condena todo privilegio y situación que tienda a quebrantar la igualdad de los dominicanos, entre quienes no deben existir otras diferencias que las que resulten de sus talentos o de sus virtudes, debiendo el Estado promover las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas para prevenir y combatir la discriminación, la marginalidad, la vulnerabilidad y la exclusión, sin desigualdades legales entre la mujer y el hombre. Así, por ejemplo, no pueden establecerse impuestos distintos entre hombres y mujeres ni requisitos o condiciones diferentes por razones de género.

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

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

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

Menéndez Moreno, en Derecho Financiero y Tributario, nos habla sobre la estrecha vinculación que existe entre el principio de igualdad tributaria y los de capacidad económica y progresividad, señalando que

no debe pensarse que el principio de capacidad económica es el criterio exclusivo para enjuiciar la igualdad tributaria, ya que “cabrá también establecer diferenciaciones sobre capacidades económicas iguales en función de otros criterios. En consecuencia, operando sobre la capacidad económica cabrá establecer ciertas distinciones, cuando exista causa que lo justifique, dirigidas al logro de la igualdad de hecho a que debe atender todo el ordenamiento jurídico.”

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

1) Toda persona debe contribuir con las cargas públicas, en proporción a su capacidad contributiva, sin privilegios ni discriminaciones frente a otros contribuyentes que tienen igual capacidad contributiva, pudiendo la ley establecer distintas tasas o alícuotas para ser aplicadas dependiendo del grado de capacidad contributiva que tenga cada persona.

2) Las personas que tienen igual capacidad contributiva deben contribuir en términos iguales para las cargas e inversiones públicas.

3) Toda persona tiene los mismos derechos y obligaciones que acuerdan las leyes, independientemente de su capacidad contributiva y de su aporte para las cargas e inversiones públicas.

4) La Administración Tributaria no se encuentra en grado de supremacía con respecto a los sujetos pasivos del tributo, sino en un plano de igualdad jurídica.

5) La Administración Tributaria debe cobrar los impuestos a todos los obligados, sin crear privilegios en beneficio de algunos, ya sea por razones políticas o económicas, evitando la creación de competencias desleales a través de exenciones no contempladas en la ley o favoritismo.

6) No pueden establecerse tributos para beneficiar exclusivamente a determinadas personas o sectores del país, en perjuicio de aquellos que no se benefician de esos impuestos. No obstante, reconocemos el papel social que debe jugar el Estado al utilizar los impuestos recaudados en beneficio de los más pobres y en la redistribución del ingreso y la riqueza.

7) El otorgamiento de exenciones o exoneraciones debe hacerse conforme establece la Constitución, es decir solo cuando inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional

o para cualquier otro objeto de interés social, no para beneficio de particulares, y siempre en plano de igualdad frente todos aquellos que se encuentran en igualdad de condiciones.

Sin embargo, igual a lo que ocurre con el Principio de Generalidad, el Principio de Igualdad Tributaria se vulnera con el otorgamiento de exenciones. En efecto, cuando se conceden exenciones fiscales a una persona, esa persona tendrá ventajas comparativas respecto de otra que, situada en igual rango de capacidad contributiva, no disfrute de las mismas. Quizás tratando de aminorar estas diferencias que surgen con motivo de las exenciones fiscales, fue que la Constitución del año 2010 adoptó las siguientes normas:

a) Solo pueden concederse Exenciones a particulares por razones de Inversión en el Fomento de la Economía Nacional o por razones de Interés Social.

Señala el artículo 244 de la Constitución, que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social. La transferencia de los derechos otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.”

b) No Discriminación entre Empresas Públicas y Privadas.

El artículo 121 de la Constitución consagra el Principio de Igualdad entre Empresas Públicas y Privadas, al disponer que “la actividad empresarial, pública o privada, recibe el mismo trato legal. Se garantiza igualdad de condiciones a la inversión nacional y extranjera, con las limitaciones establecidas en esta Constitución y las leyes. La ley podrá conceder tratamientos especiales a las inversiones que se localicen en zonas de menor grado de desarrollo o en actividades de interés nacional, en particular las ubicadas en las provincias fronterizas.”

Sección VII

Justicia, Razonabilidad y Equidad Tributaria

El artículo 243 de la Constitución dispone que “el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.”

Si bien es cierto que el Estado goza de la facultad de establecer tributos y que existe un órgano del Estado designado para recaudar los tributos, no menos cierto es que la recaudación de estos debe hacerse con sentido de justicia, razonabilidad y equidad, teniendo el contribuyente derechos fundamentales que le asisten y que puede defender, tanto ante el Fisco como por ante tribunales jurisdiccionales imparciales e independientes.

El artículo 39 de la Constitución expresa que “todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, reciben la misma protección y trato de las instituciones, autoridades y demás personas y gozan de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin ninguna discriminación por razones de género, color, edad, discapacidad, nacionalidad, vínculos familiares, lengua, religión, opinión política o filosófica, condición social o personal.”

Por su parte, el artículo 40 de la Constitución establece reglas y principios fundamentales relativos a la libertad y seguridad personal, entre los cuales se citan los siguientes:

a) No se establecerá el apremio corporal por deuda que no provenga de infracción a las leyes penales;

b) Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción penal o administrativa;

c) Nadie es penalmente responsable por el hecho de otro;

d) A nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe. La ley es igual para todos: sólo puede ordenar lo que es justo y útil para la comunidad y no puede prohibir más que lo que le perjudica;

e) En el ejercicio de la potestad sancionadora establecida por las leyes, la Administración Pública no podrá imponer sanciones que de forma directa o subsidiaria impliquen privación de libertad.

Asimismo, el artículo 69 de la Constitución, al referirse a la tutela judicial y al debido proceso, expresa que toda persona, en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, tiene derecho a obtener la tutela judicial efectiva, con respeto del debido proceso que estará conformado por garantías mínimas que se establecen a continuación:

- 1) El derecho a una justicia accesible, oportuna y gratuita;
- 2) El derecho a ser oída, dentro de un plazo razonable y por una jurisdicción competente, independiente e imparcial, establecida con anterioridad por la ley;
- 3) El derecho a que se presuma su inocencia y a ser tratada como tal, mientras no se haya declarado su culpabilidad por sentencia irrevocable;
- 4) El derecho a un juicio público, oral y contradictorio, en plena igualdad y con respeto al derecho de defensa;
- 5) Ninguna persona puede ser juzgada dos veces por una misma causa;
- 6) Nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo;
- 7) Ninguna persona podrá ser juzgada sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formalidades propias de cada juicio;
- 8) Es nula toda prueba obtenida en violación a la ley;
- 9) Toda sentencia puede ser recurrida de conformidad con la ley. El tribunal superior no podrá agravar la sanción impuesta cuando sólo la persona condenada recurra la sentencia;
- 10) Las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

En su artículo 72 la Constitución prevé el Recurso o Acción de Amparo Constitucional, señalando que toda persona tiene derecho a una acción de amparo para reclamar ante los tribunales, por sí o por

quien actúe en su nombre, la protección inmediata de sus derechos fundamentales, no protegidos por el hábeas corpus, cuando resulten vulnerados o amenazados por la acción o la omisión de toda autoridad pública o de particulares, para hacer efectivo el cumplimiento de una ley o acto administrativo, para garantizar los derechos e intereses colectivos y difusos. De conformidad con la ley, el procedimiento es preferente, sumario, oral, público, gratuito y no sujeto a formalidades.

Por otra parte, de conformidad con el numeral 15 del artículo 39 de la Constitución, la ley “solo puede ordenar lo que es justo y útil para la comunidad y no puede prohibir más que lo que le perjudica”, consagrando así el Principio de Razonabilidad de la ley. Cuando la ley no es justa o no es útil para la sociedad o prohíbe lo que la beneficia, entonces esa ley es inconstitucional. Por lo tanto, un impuesto injusto o desproporcional sería dañino para la sociedad y en consecuencia inconstitucional.

Sobre el Principio de Razonabilidad de la Ley nuestros tribunales han tenido oportunidad de manifestarse, expresando lo siguiente:

1) *Los Tribunales tienen la Facultad de exigir la condición de Razonabilidad en la aplicación de toda Ley por los Funcionarios Públicos, sobre todo en aquellas Leyes que impongan Cargas y Sanciones.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de junio de 1973, B.J. No.751, pág.1605;

2) *Toda sentencia debe estar sustentada en los juicios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad de la ley, no sólo como condición de validez derivada del mandato constitucional, sino también como condición de legitimidad de las decisiones.* (Sentencia del TCT, de fecha 12 de noviembre del 2002, pág.11, Boletín del TCT No.19, pág.181).

3) *El artículo 37 del Reglamento No.79-03, para la Aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo, No es Inconstitucional, pues No crea Desigualdad Ni Irracionalidad, sino una Medida de Control basada en el Momento en que Nace la Obligación Tributaria.* (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.4, de fecha 10 de noviembre del 2004, B.J. 1128, pág.15)

4) *En base a los Principios de Equidad, Justicia y Razonabilidad los Jueces tienen la Facultad de exigir la Condición de Razonabilidad en la Aplicación de la Ley por los Funcionarios Públicos.* (Sentencia de la Segunda

Sala del TCT No.022-2007, de fecha 11 de octubre del 2007; Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.023-2007, de fecha 11 de octubre del 2007)

La equidad, por su parte, consiste en una justicia imparcial y ecuánime, fundada en el ánimo de hacer justicia y en la igualdad de todos ante el derecho. Entre la ley y la justicia debe imperar la justicia por encima de la ley.

Navarrine y Asorey, en Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, nos dicen que ha sido interpretado por la Suprema Corte de Justicia de Argentina “que los impuestos son equitativos cuando no resultan confiscatorios, es decir cuando no violan la garantía de la propiedad individual.”

TÍTULO III

Los Tributos

CAPÍTULO I

Aspectos Generales de los Tributos

I.- Generalidades.

Los tributos, también conocidos comúnmente por distintas denominaciones, tales como impuestos, cargas, contribuciones, derechos, aportes, gravámenes, tasas, cuotas, aranceles, arbitrios, canon y tarifas son uno de los medios que tiene el Estado para solventar sus cargas e inversiones públicas y hacer frente a las necesidades de la población.

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

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

dirigidos hacia áreas o sectores prioritarios o incentivar o desalentar la producción o consumo de determinadas mercancías y servicios.

En este sentido, es importante señalar que aún cuando el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución dispone que es un deber fundamental de la persona tributar “para financiar los gastos e inversiones públicas” y el artículo 243 de la misma Constitución consagre que los ciudadanos deben tributar para “cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas,” estas disposiciones no deben entenderse en el sentido de que la única finalidad de los tributos es contribuir para las cargas e inversiones públicas, sino en el sentido de que todo ingreso que reciba el Estado por concepto de tributos, debe ser utilizado por este para solventar sus cargas y que no pueden establecerse tributos para beneficio exclusivo de los particulares.

Por esa razón el Estado utiliza las exenciones fiscales como mecanismo para incidir “en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.”

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

Asimismo, aún cuando lo normal es que las prestaciones que les exige el Estado a los particulares por concepto de tributos sean en dinero, las legislaciones pueden contemplar que el pago de estas

prestaciones se realice en especie o mediante la prestación de ciertos servicios personales, dependiendo de las disposiciones constitucionales que puedan existir al respecto.

A pesar de que la Constitución dominicana no establece de manera expresa la forma en que debe realizarse la prestación tributaria, entendemos que la prestación del tributo sólo procede en dinero o en especie y que, por el contrario, no procede la prestación en servicios personales, en virtud de que el numeral 10 del artículo 40 de la Constitución dispone que “no se establecerá el apremio corporal por deuda que no provenga de infracción a las leyes penales,” de donde se desprende que a ninguna persona se le puede apremiar para que preste servicios personales. No debe confundirse, sin embargo, el apremio corporal con la sanción por infracción en caso de delitos penales o tributarios, pues son dos cosas distintas.

En la República Dominicana casi todos los tributos exigen un pago en dinero. No obstante, hay tributos que se prestan en especie, como por ejemplo el de contribución de mejoras. En efecto, la Ley No.126, de 1980, que modificó la ley No.5832, de 1962, sobre el Dominio de Aguas Terrestres y Distribución de Aguas Públicas, estableció que “en los casos en que el Estado construya obras de riego, éstas serán pagadas por los propietarios de los terrenos beneficiados en una proporción equitativa al beneficio obtenido por el terreno o a la inversión realizada para la ejecución de la obra. Estos pagos siempre se harán con parte proporcional del mismo terreno beneficiado.”

II.- ¿Por qué Existen Tributos?

Es común que la gente se pregunte por qué existen impuestos y si es posible vivir en una sociedad sin impuestos. Sin embargo, lo cierto es que 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 estas actividades financieras del Estado se destacan tres conceptos que enmarcan sus operaciones: a) Recursos o Ingresos; b) Gastos o Egresos; y, c) Necesidades o Cargas Públicas.

Para que el ser humano pueda convivir en una sociedad es necesario que cada individuo contribuya con esa sociedad, pues de lo contrario

la vida sería un caos. Esa sociedad necesita organizarse y así surge la idea del Estado y del gobierno que lo administra. 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 la defensa exterior del país, así como tener organismos especializados a cargo de los cuales estará la aplicación de 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. Pero 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, pues no se puede gastar dinero si no se tiene dinero. 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 citan la venta de sus propiedades, donaciones, actividades empresariales del Estado, préstamos internos y externos, expropiaciones, tributos, y otros.

Sin menoscabo de 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 el objetivo principal de los impuestos es trasladar recursos desde el sector privado al sector público, partiendo del principio constitucional que expresa que toda persona debe “tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas”, siendo “deber fundamental del Estado garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente” (artículo 75, numeral 6). El pago de impuestos es, por tanto, el aporte económico mínimo que debe realizar cada individuo para con la colectividad.

En este sentido, de acuerdo con nuestra Constitución los tributos implican una doble responsabilidad:

- 1) El sector privado debe proveer recursos al sector público para que este pueda mantenerse, funcionar y suplir los bienes y servicios

necesarios para satisfacer las necesidades e inversiones públicas de la sociedad; y

2) El Estado debe garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente, estimulando y protegiendo la inversión privada.

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, pues los impuestos significan ingresos ordinarios para el Estado, en forma continua y permanente, y a través del gasto público este cumple con sus objetivos. Además, sirven 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, es preciso que sean la expresión clara de una política coherente, con una estructuración adecuada, con efectos previamente delimitados y sobre todo bien administrados.

En síntesis, los impuestos tienen razones básicas para existir: son fuentes de recursos para el sector público, sirven de instrumentos de redistribución del ingreso y las riquezas y contribuyen con el desarrollo económico de sectores o regiones de interés nacional.

CAPÍTULO II

Definición y Características de los Tributos

I.- Definición.

Trotabas y Cotteret nos dicen que la noción de impuestos es una noción en constante evolución, señalando que “los diversos aspectos que presenta la ciencia del impuesto y sus numerosas repercusiones dentro de los ámbitos más variados explican la dificultad para ponerse de acuerdo sobre la definición de impuesto. Cuando se considera más particularmente los aspectos políticos, económicos y sociales, esta noción, en efecto, se modifica: ella se basa, por ejemplo, tanto en la utilidad del impuesto, como en su finalidad,” agregando que en los tiempos antiguos el impuesto se consideraba como un atributo del poder del Príncipe, luego se basaría en los derechos individuales y posteriormente el impuesto viene a ser determinado por la capacidad contributiva, y no por servicios rendidos, permaneciendo constante que el impuesto es siempre arbitrado por el Parlamento. (Droit Fiscal)

Aunque el Código Tributario no define lo que debe entenderse por tributo, podríamos decir que los tributos son las prestaciones exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio y que sirven para solventar las cargas públicas o el cumplimiento de sus fines. Por su parte, la Constitución dominicana manifiesta que los tributos sirven para el mantenimiento de los gastos o cargas públicas y la financiación de las inversiones públicas. Pero no obstante nuestro concepto de tributo, existen otros muchos conceptos, entre los cuales, por considerarlos de interés, se citan los siguientes:

1) *Artículo 13 del Modelo de Código Tributario para América Latina:* Los tributos “son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

2) *Artículo 14 del Anteproyecto de Código Tributario Dominicano*: Los tributos son las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de sus facultades constitucionales, exige para el cumplimiento de sus fines.”

3) *Faya Viesca*: Los tributos “constituyen prestaciones obligatorias que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio, dentro de los más estrictos cánones de la juridicidad, y que tiene como finalidades supremas la atención de los gastos públicos y el pleno cumplimiento de los fines políticos, económicos y sociales del Estado.” (Finanzas Públicas)

4) *Jarach*: “El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo” (El Hecho Imponible). Afirma *Jarach* que “solamente en los casos en que no hay encuentro de voluntad entre administración y sujeto privado, en que la obligación de pago deriva de la voluntad de la ley, mientras la demanda de servicio por parte del sujeto privado queda en la posibilidad de presupuesto de la obligación de pago, estamos frente a un tributo; en el caso contrario no se trata ya de una obligación tributaria, sino de una obligación contractual, de derecho privado, una retribución de servicio que, aun disciplinada por leyes especiales, no puede hacer parte del Derecho Tributario.” (El Hecho Imponible)

5) *Giuliani Fonrouge*: Son “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.” (Derecho Financiero)

6) *Jaime Ross*: Es “la suma de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su Potestad, en cumplimiento de sus fines.” (Derecho Tributario Sustantivo)

7) *Fernando Sainz de Bujanda*: “Es la obligación de realizar una obligación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece.” (Lecciones de Derecho Financiero)

8) *Héctor Villegas*: “Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.” (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario)

9) *Ferreiro Lapatza*: “Los tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente público exigen en uso del poder que les atribuyen la Constitución y las leyes de quienes a ellas están sometidos.” (Curso de Derecho Financiero Español)

II.- Características de los Tributos.

Aunque existen muchas definiciones distintas de tributos, casi todas muy similares, lo cierto es que los autores coinciden en que los tributos reúnen las siguientes características:

- 1) Es una prestación o aporte;
- 2) La prestación puede ser en dinero o especie;
- 3) La prestación es exigida unilateralmente por el Estado o por un ente público;
- 4) La prestación es obligatoria, exigida de manera coercitiva;
- 5) La prestación tiene como finalidad satisfacer cargas o necesidades públicas o colectivas, así como financiar la inversión pública; y
- 6) La prestación se exige en virtud de la Constitución y por medio de la ley.

CAPÍTULO III

Elementos Esenciales de los Tributos

Todos los tributos se encuentran constituidos por cinco elementos esenciales, es decir por elementos imprescindibles para que la obligación tributaria pueda ser determinada y sin los cuales el tributo no podría existir. De acuerdo con el Principio de Legalidad Tributaria corresponde a la ley establecer todos y cada uno de estos elementos esenciales, los cuales son siguientes:

- 1) Materia Imponible.
- 2) Hecho Generador.
- 3) Tasa o Alícuota.
- 4) Sujetos del Tributo.
- 5) Base Imponible.

Sección I

Materia Imponible

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

1) Materia No Imponible o No Incidencia.

Contrario a la materia imponible, la materia no imponible o materia no gravada o no incidencia, como también se le conoce, está constituido por aquellos actos, hechos o circunstancias que no se encuentran gravados por la ley, es decir que no se encuentran bajo el alcance o dentro de los límites de la ley tributaria. Por ejemplo, en un Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria sólo se grava la propiedad inmobiliaria (materia imponible) y no la propiedad mobiliaria. En este último caso, la propiedad mobiliaria constituye materia no imponible o no gravada. Así, se habla de no incidencia, para afirmar que la ley que grava la propiedad inmobiliaria no tiene incidencia sobre la propiedad mobiliaria y por ende la propiedad mobiliaria no está alcanzada por los efectos de la ley que solo grava la propiedad inmobiliaria. No se trata de exención, sino de no incidencia, como se explicará más adelante. Naturalmente, lo antes dicho no implica que otra ley tributaria no pueda gravar o considerar como materia imponible, la propiedad mobiliaria.

2) Materia Exenta.

Constituye aquella materia que en principio se encuentra gravada por la ley, por estar dentro de sus límites o alcances, pero que la misma ley u otra la declara como no sujeta al pago del impuesto. Por ejemplo, una ley que establezca un impuesto a todas las propiedades inmobiliarias, gravará todas las propiedades inmobiliarias de cualquier naturaleza e independientemente de la actividad a la cual se destine esa propiedad y por tanto todas las propiedades inmobiliarias son materia imponible; sin embargo, esa misma ley o una ley posterior puede consagrar, por ejemplo, que las propiedades inmobiliarias destinadas a clínicas u hospitales no estarán gravadas con ese impuesto. En este caso, las propiedades inmobiliarias destinadas a clínicas u hospitales constituyen materia exenta.

En el caso de la materia exenta sí existe incidencia de la ley, es decir que en principio se trata de materia gravada, pero esa misma ley u otra la declara exenta del impuesto.

Sección II

Hecho Generador de la Obligación Tributaria. Las Formas Jurídicas

Con el establecimiento de tributos se crea una relación jurídica entre dos sujetos: el sujeto activo, encargado de exigir el pago del tributo, y el sujeto pasivo, encargado de cumplir con la obligación de pagarlo. Esta obligación de pago puesta a cargo del sujeto pasivo se conoce como obligación tributaria. Sin embargo, la obligación tributaria no nace con la promulgación de la ley o el establecimiento del tributo, sino con la materialización en la práctica de la hipótesis planteada por la ley, es decir con la ocurrencia de un acto o hecho tipificado por la ley tributaria como acto o hecho gravado. En este sentido, el hecho generador de la obligación tributaria es el acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar el tributo. Como dice *Peña*, “la norma tributaria *per se* no obliga a nadie; lo que sí obliga es el hecho generador de la obligación. Si una persona no realiza el hecho generador de la obligación tributaria, no tiene obligación frente a la ley.” (El Derecho Tributario Dominicano)

I.- Concepto de Hecho Generador de la Obligación Tributaria.

El legislador, al establecer un tributo, consigna en la ley lo que se denomina el presupuesto de hecho, es decir la hipótesis de que si ocurre tal o cual acto o hecho se debe pagar el tributo. El hecho generador de la obligación tributaria, o hecho imponible como le llama *Jarach*, consiste en la materialización en la realidad de ese presupuesto de hecho legal, es decir en la ocurrencia en la práctica de la hipótesis planteada por la ley. Por eso se dice que el hecho generador es el acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar el tributo.

Aunque por un desliz de sus redactores el Código Tributario no conceptualiza lo que es el hecho generador de la obligación tributaria, conviene señalar que el artículo 20 del Proyecto de Código Tributario Dominicano (nunca aprobado) establecía que “el hecho generador de la obligación tributaria lo constituye la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley para tipificar el tributo, el cual da origen al nacimiento de la obligación”, indicando en su artículo 22 que “se

considera ocurrido el hecho generador desde que se realizan todos los elementos constitutivos del presupuesto de hecho legal.”

Por nuestra parte preferimos una definición muy simple y menos ortodoxa, fácil de digerir, al entender como hecho generador o hecho imponible todo acto, hecho o circunstancia que hace nacer la obligación de pagar impuestos.

II.- Aspectos Territorial y Temporal del Hecho Generador.

A) Aspecto Territorial.

El Estado ejerce su soberanía sobre su territorio y por eso como principio general del poder tributario del Estado este se impone sobre todos los hechos generadores de impuestos ocurridos dentro de su territorio, pues el tributo no tiene carácter extraterritorial, penetrando en la jurisdicción de otro país. Sin embargo, los Estados también pueden imponer tributos a sus nacionales, aún cuando estos se encuentren en otros países, surgiendo así uno de los problemas de la doble tributación, pues dos Estados distintos pretenderán gravar un mismo hecho imponible.

A su vez, es frecuente ver como a través de acuerdos internacionales, como por ejemplo el que rige el carbón entre varios países europeos, se grava el carbón producido en varios países.

Pero si bien es cierto que existen excepciones, lo normal es que un Estado grave por igual a todas las personas que se encuentran dentro de su territorio, aún cuando este pueda establecer zonas francas o de libre comercio dentro de algunas áreas del país. También un mismo Estado puede establecer tasas o alícuotas distintas para fomentar o incentivar el desarrollo económico de ciertas áreas geográficas.

B) Aspecto Temporal.

Para comprender el aspecto temporal del hecho generador o hecho imponible hay que hacer referencia obligatoria a tres planteamientos:

1) Momento en que Nace la Obligación Tributaria.

El hecho generador nace al momento de materializarse en la realidad la hipótesis tributaria o presupuesto de hecho previsto por la ley. El hecho generador puede producirse en un solo momento, como por ejemplo cuando se compra un inmueble que da origen a pagar un impuesto de un 3% sobre el valor del inmueble comprado; o puede ser, como dice *Sainz de Bujanda*, "cuando el hecho imponible consiste en un evento que se extiende a lo largo del tiempo de manera interrumpida, la ley ha de fraccionar el hecho duradero en períodos en correspondencia a cada uno de los cuales surge una obligación tributaria distinta. A estos períodos de los llama períodos impositivos, y su duración normalmente es de un año." (Lecciones de Derecho Financiero)

2) Momento en que es Exigible la Obligación Tributaria.

El nacimiento de la obligación tributaria no necesariamente debe coincidir con el momento en que el pago del impuesto es exigible; por el contrario, casi nunca coinciden, sino que primero nace la obligación tributaria y tiempo después se exige su pago. Por eso la ley permite la adopción de medidas cautelares que ayuden a garantizar el pago del tributo cuando exista riesgo de su percepción por una posible desaparición del deudor o sus bienes.

Normalmente, después de nacer la obligación tributaria, la ley fija un plazo para pagarlo. Incluso el reglamento puede hacerlo, pues no se trata de un elemento esencial. Dentro de este plazo el deudor tributario debe hacer el pago. Vencido este plazo sin haberse efectuado el pago de manera voluntaria, el Fisco puede exigirlo por la vía del cobro coactivo de la deuda. No obstante, para que el tributo sea exigible es necesario que primero se haya determinado la obligación tributaria, conforme al artículo 64 del Código Tributario, que consagra que "la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma." Asimismo, la exigencia del tributo debe hacerse dentro del período de prescripción, que es de 3 años, según establece el inciso a) del artículo 21 del Código Tributario, al consignar que, sin perjuicio de la suspensión o interrupción de los plazos, "las acciones del Fisco para exigir las

declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio.”

3) Ley que debe Aplicarse para efectuar la Determinación de la Obligación Tributaria.

Cuando estudiamos en esta misma obra la Irretroactividad de la Ley, al cual nos remitimos para ampliar este estudio, señalamos el carácter constitucional en República Dominicana del Principio de Irretroactividad de la Ley para todos los casos y todas las materias, sin ningún tipo de excepción. En consecuencia, para que exista un tributo a pagar deben reunirse necesariamente los siguientes dos requisitos:

a) La existencia previa de una ley que haya consagrado la hipótesis tributaria o presupuesto de hecho del tributo, con todos sus elementos esenciales; y

b) La materialización en la realidad de la hipótesis tributaria consagrada en la ley.

Por lo tanto, si al momento de ocurrir un acto, hecho, circunstancia o negocio no existe y está vigente una ley que grave el mismo, dicho acto, hecho, circunstancia o negocio no es sujeto de tributación, pues la ley debe ser previa a la materialización del hecho imposible, conforme al artículo 110 de nuestra Constitución, que señala que “la ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subjúdice o cumpliendo condena. En ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior.”

Para ampliar sobre este último tema de la Ley Aplicable al Hecho Generador de la Obligación Tributaria sugerimos ver más adelante el capítulo relativo a la Ley Tributaria en el Tiempo, en esta misma obra.

III.- Interpretación del Hecho Generador y Las Formas Jurídicas.

Cuando hablamos de la interpretación del hecho imponible o hecho generador del impuesto hablamos de evaluar un acto o hecho específico,

como una situación, transacción, operación o contrato, para determinar su verdadera realidad o naturaleza o como dicen *Martín y Rodríguez Usé*, “consiste en determinar la real naturaleza de la circunstancia, acto o negocio en particular, con la finalidad de saber si corresponde o no la aplicación de la norma de derecho tributario sustantivo.” (Derecho Tributario General)

La gran pregunta que los tratadistas del Derecho Tributario se hacen es cómo debe ser interpretado el hecho generador de la obligación tributaria, es decir si conforme a su realidad económica, o sea conforme a un principio de realidad económica o apreciación de los hechos con criterio económico, o si conforme a la “*intentio facti*” o intención del acto o transacción o si por el contrario debe interpretarse conforme a las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes.

Lo ideal sería que el hecho imponible se manifieste o exprese en la realidad conforme a la verdadera intención del que lo realiza o de las partes involucradas en un negocio, es decir que la forma o estructura jurídica que reviste el acto o negocio coincida con la verdadera intención económica perseguida con el acto o transacción que genera el impuesto. Pero lo cierto es que en la realidad las cosas no siempre suceden de esta manera, pues en muchos casos el contribuyente tratará de reducir sus impuestos a pagar mediante el uso de mecanismos jurídicos artificiales e incluso maniobras y artimañas.

Para que se entienda mejor lo anterior se pone el siguiente ejemplo: una casa tiene un valor real de RD\$1,000,000.00. Su transferencia por venta genera impuestos a pagar, equivalentes a un porcentaje del precio de la transferencia, que en la actualidad es de un 3%. Como forma de intentar disminuir los impuestos que ocasiona esa transferencia el vendedor y el comprador convienen poner en el contrato de venta un precio único de RD\$200,000.00, es decir RD\$800,000.00 menos que el precio real de la venta y que el Vendedor reciba a espaldas o escondidas del Fisco la restante suma de RD\$800,000.00. Si la Administración Tributaria tuviera la obligación de atenerse a la forma jurídica de ese acto y no a la realidad económica, el porcentaje de impuestos aplicables a esa operación de transferencia tendría que hacerse sobre la base de RD\$200,000.00 y no sobre la base de RD\$1,000,000.00, con la consecuente disminución de los impuestos, en perjuicio del Fisco.

Como forma de prevenir la situación anterior es común que la legislación le confiera a la Administración Tributaria la potestad de

poder prescindir de la forma jurídica que se le dio a esa transferencia (contrato de venta) y considerar que una parte del contrato es venta (RD\$200,000.00) y la otra donación (RD\$800,000.00), pudiendo exigir al mismo tiempo los impuestos por venta y los impuestos por donación, o simplemente prescindir del contenido del contrato de venta y valorar la propiedad en su justo precio, es decir en RD\$1,000,000.00, para fines impositivos.

Lo mismo ocurre con la interposición de personas o cuando a través de la creación de sociedades “fantasmas”, que son legales pero inoperantes y casi siempre creadas en paraísos fiscales con acciones al portador, se disfrazan operaciones comerciales con la única finalidad de eludir el impuesto. Fue por esta razón que la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, agregó un párrafo al artículo 289 del Código Tributario, que trata sobre las ganancias de capital, para consagrar que “se considerarán enajenados a los fines impositivos, los bienes o derechos situados, colocados o utilizados en República Dominicana, siempre que hayan sido transferidas las acciones de la sociedad comercial que las posea y ésta última esté constituida fuera de la República Dominicana. A los fines de determinar la ganancia de capital y el impuesto aplicable a la misma, la Dirección General de Impuestos Internos estimará el valor de la enajenación tomando en consideración el valor de venta de las acciones de la sociedad poseedora del bien o derecho y el valor proporcional de éstos, referido al valor global del patrimonio de la sociedad poseedora, cuyas acciones han sido objeto de transferencia. Se entenderá por enajenación, toda transmisión entre vivos de la propiedad de un bien, sea ésta a título gratuito o a título oneroso.”

Sin embargo, la norma anterior es cuestionada en el sentido de si una ley dominicana puede gravar sociedades extranjeras constituidas en el exterior y sin domicilio en nuestro país. Es un debate sobre la territorialidad de la ley tributaria, pues no ha dejado de ser criticada la atribución discrecional concedida al Fisco para poder prescindir de las formas jurídicas de los actos, hasta el extremo de gravar extraterritorialmente las ventas en el extranjero de sociedades extranjeras. En efecto, bajo el argumento de que tal potestad vulnera el principio de autonomía de la voluntad y la territorialidad del impuesto, se ha sostenido que las partes contratantes gozan de plena libertad de elegir para sus negocios las formas jurídicas que crean convenientes y

que conlleven el mínimo de cargas tributarias, siempre que estas formas sean legales.

Sobre la interpretación del hecho generador *Jarach* entiende que “lo que es relevante para el derecho impositivo es el hecho económico, la *intentio facti*”, agregando que “la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquella, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente.” Considera que “las partes son libres de hacer los negocios que quieren, con las formas jurídicas que les parezcan más oportunas; de cualquier manera la validez de los negocios es problema del derecho civil; el Derecho Tributario debe determinar únicamente, respecto a cualquier negocio concluido, bajo qué presupuesto legal recae la relación. Como es indiferente para el derecho civil el régimen impositivo al cual los negocios estén sometidos, de la misma manera es indiferente para el derecho impositivo la libertad de las partes o la autonomía de la voluntad privada, la licitud o la ilicitud de los negocios. Decisiva es siempre y solamente la relación económica que constituye el presupuesto de hecho del impuesto.” (El Hecho Imponible)

Tiempo después, *Jarach* reitera su posición, afirmando que “la consecuencia que la ley ha atribuido a una determinada situación económica es inderogable por la voluntad de las partes, porque a esa situación económica, debidamente apreciada, el legislador ha atribuido determinadas consecuencias tributarias, no a las formas ni a las relaciones que, siguiendo sus intereses particulares, los contribuyentes han querido adoptar.” (Curso Superior de Derecho Tributario)

Es por eso que al estudiar el tema de las formas jurídicas se hace referencia a la interpretación del hecho generador de la obligación tributaria, en el sentido de determinar si en materia tributaria el hecho generador debe interpretarse atendiendo a la realidad económica, sin tomar en consideración la forma jurídica adoptada para materializar el mismo, o si por el contrario ese hecho generador debe interpretarse de acuerdo a su forma jurídica, prescindiendo de la realidad económica que envuelve el acto.

Lo cierto es que en materia tributaria es común que se establezca que las formas jurídicas adoptadas por los particulares en un acto,

contrato o documento no obligan a la Administración Tributaria, y que, por tanto, esta puede prescindir de esas formas jurídicas y atribuirle a ese acto, contrato o documento, para los fines estrictamente tributarios, una significación que vaya más acorde con la realidad de los hechos.

El objetivo de esta atribución legal concedida a la Administración Tributaria de poder prescindir de las formas jurídicas adoptadas por los particulares encuentra su razón de ser en el hecho de tratar de evitar las posibles evasiones o disminuciones de impuestos que puedan hacer los particulares, a través de la adopción de formas jurídicas que no estén acordes con la realidad de los hechos, pues en el Derecho Tributario se tiende primero a tomar en consideración la realidad económica, antes que la forma jurídica del acto.

Es de esta manera que el artículo 2 del Código Tributario prescribe que “las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la Administración Tributaria, la cual podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad. En cambio, cuando el hecho generador es definido atendiendo a la forma jurídica, deberá atenerse a ésta”, agregando en su único párrafo que “cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas.”

Como es común en nuestro Código Tributario, este no define ni conceptualiza lo que debe entenderse por “forma jurídica.” No obstante, podríamos decir que la forma jurídica se refiere al aspecto exterior de un acto, contrato o documento, es decir a su estructura jurídica. Así, por ejemplo, cuando el Código Civil define lo que es una donación y dos personas celebran un contrato en el cual se reúnen las condiciones exigidas por el Código Civil para las donaciones, ese documento adquiere inmediatamente la forma jurídica de una donación, y por lo tanto, en principio, no puede ser considerado como una venta, aún cuando en el fondo la operación se asimile más a una venta que a una donación.

No obstante, del análisis del artículo 2 del Código Tributario se pueden extraer las siguientes deducciones:

1) Cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador debe ser definido atendiendo a la realidad, las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la Administración Tributaria, la cual podrá (aspecto facultativo, no obligatorio) atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos.

2) Cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador debe ser definido atendiendo a las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, la Administración Tributaria deberá (aspecto obligatorio, no facultativo) atenerse a esta y por lo tanto no podrá atribuirle una significación distinta. Sin embargo, y de acuerdo al párrafo del artículo 2 del Código Tributario, cuando las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de los tributos a pagar, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas. En consecuencia, en este último supuesto, la Administración Tributaria estará obligada prescindir, a los fines tributarios, de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes.

3) El artículo 2 no utiliza el concepto de “realidad económica”, sino simplemente el de “realidad”, lo cual implica que si bien la realidad económica es importante, la verdadera interpretación debe hacerse conforme a la realidad del acto, es decir a la verdadera intención del contribuyente o de las partes involucradas en ese acto o negocio, dejando claro que la realidad en la intención económica debe prevalecer sobre la forma jurídica o estructura que envuelve ese acto o transacción.

4) Aún cuando desde un punto de vista fiscal o recaudador un acto o negocio llevado de otra manera pueda resultar en mayores impuestos a pagar, el Fisco debe conformarse con los impuestos que resulten de un acto o transacción realizado correctamente y conforme a la ley privada o comercial, y en el cual se aprecie la verdadera intención al realizarlos, siempre que la forma adoptada no contradiga la intención o voluntad real, pues si bien el contribuyente no debe engañar al Fisco a través de ardid, maniobras o ingenierías financieras, el Fisco tampoco puede crear inseguridad jurídica entre los contribuyentes desnaturalizando las formas jurídicas adoptadas por estos ante una supuesta realidad que no compagina, sino únicamente cuando el acto o transacción denote una forma jurídica extraña, atípica o inusual para la realización de un acto o transacción que puede efectuarse mediante un procedimiento

normal y sencillo y cuyo objetivo sea reducir la carga fiscal. Por lo tanto, las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes solo pueden ser desestimadas cuando pueda comprobarse que ha existido la firme decisión de provocar una disminución de los impuestos a pagar, ya sea mediante un fraude o evasión fiscal.

La redacción del artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina y del cual se inspiraron los redactores del artículo 2 del Código Tributario Dominicano es criticada por *Jarach*, al afirmar que para interpretar el hecho generador conforme a su realidad no es necesario que las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, sino simplemente inapropiadas, aunque ello cueste al intérprete un mayor trabajo de análisis jurídico, puesto que queda librado al intérprete establecer si la disminución del impuesto es suficientemente importante como para admitir ese criterio interpretativo. Afirma, a su vez, que tampoco se justifica limitar la norma a la hipótesis de disminución del impuesto, ya que esto implica un criterio de interpretación favorable al Fisco y el principio de la realidad económica no debe aplicarse ni a favor ni en contra del Fisco ni de los contribuyentes. (Curso Superior de Derecho Tributario)

La definición del hecho generador, ya sea atendiendo a su realidad o a su forma jurídica, puede ser dada por la ley de dos maneras: Expresa o Tácita. En este sentido, podría decirse que cuando la ley tributaria establece expresamente que tal o cual hecho generador debe ser interpretado conforme a su forma jurídica, no debe prescindirse de su forma para interpretarlo de acuerdo a su realidad económica, y viceversa. Sin embargo, en razón de que en la práctica resulta poco usual el caso en que de manera expresa la ley establezca cuándo un hecho generador debe ser interpretado de acuerdo a su realidad económica o conforme a la forma jurídica que lo enmarca, el problema se presenta al tratar de interpretar la ley para determinar si de ésta “surge” que ese hecho generador debe ser definido atendiendo a la realidad o atendiendo a la forma jurídica, lo que en muchas ocasiones resulta difícil.

Es importante señalar, no obstante, que en aquellos casos en los cuales la Administración Tributaria prescinda de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, esta situación solo es válida para los efectos tributarios y por ende no afecta ni altera la verdadera forma

jurídica que tiene el acto, por lo cual no se modifican las relaciones jurídicas de las personas que participaron en el mismo.

Por otra parte, si bien es cierto que la ley permite la utilización de mecanismos u operaciones que ayuden al contribuyente a pagar menos impuestos, tal actuación no puede ser penalizada por el Fisco, aún cuando este recaude menos, pues se trata de operaciones legales, protegidas por el orden jurídico establecido. Se entiende que al contribuyente le asiste el derecho de elegir las formas jurídicas y económicas menos gravosas en términos impositivos, pero sin alterar la sinceridad o veracidad del acto o transacción. Sobre este particular *Villegas* afirma que “si el supuesto evadido aprovecha realmente las oscuridades o lagunas de la ley para dedicarse a empresas rentables que le producen disminución en su carga fiscal sin que nada se le pueda objetar legalmente, es evidente que se ha colocado en una clara hipótesis de “economía de opción”, perfectamente válida y hasta explicable, puesto que ninguna norma legal puede prohibir a un contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera tal de pagar menos impuestos.” (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario)

Sin embargo, no es lo mismo aprovecharse de las lagunas o errores de la ley o utilizar mecanismos legales permitidos que utilizar maniobras o formas jurídicas inapropiadas para ocultar la verdadera realidad económica de una transacción, con la única finalidad de evadir o disminuir los impuestos que se deriven de esa transacción, pues hasta el artículo 236 del Código Tributario castiga como Defraudación Tributaria la simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño al Fisco con la intención de producir o facilitar la evasión total o parcial de los tributos, agregando en su artículo 238 que la intención de defraudar se presumirá cuando se utilice interposición de persona para realizar negociaciones propias o para percibir ingresos gravables, dejando de pagar los impuestos correspondientes.

A decir de *Villegas* “una cosa es ordenar los negocios en forma tal de pagar menos tributos eligiendo la forma jurídica lícita más favorable fiscalmente, y otra cosa muy distinta es recurrir a artificiosas y arbitrarias manipulaciones en el hecho imponible distorsionándolo mediante simulaciones que alteren la vestidura jurídica normal.” (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario)

En lo que respecta a la parte penal tributaria de la elusión fiscal no permitida o al abuso de las formas jurídicas como elemento de evasión

o defraudación, más adelante ampliaremos este estudio en el capítulo de esta obra dedicado a las diferencias entre Evasión y Elusión, en la parte referente a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

Sección III

Tasa o Alícuota

La tasa o alícuota constituye el factor que se aplica sobre la base imponible para obtener el tributo a pagar. Según *Ross* es “el factor que aplicado sobre la base da la cantidad de dinero que debe pagarse como prestación de la obligación tributaria” (Derecho Tributario Sustantivo). *Ataliba*, por su parte, afirma que “la cuantía de dinero objeto de cada obligación concreta, emergente de cada hecho imponible, se determina por la aplicación de la alícuota a la base imponible” (Hipótesis de la Incidencia Tributaria). Sin embargo, es preciso señalar que no siempre la prestación se debe pagar en dinero, pues existen tributos que exigen un pago en especie, como nuestro antiguo tributo sobre cuota parte que era una contribución de mejoras que se aplicaba sobre aquellas tierras que por obras públicas de infraestructuras realizadas por el Estado incrementaban su valor, tributo este que se pagaba con una parte de las tierras beneficiadas con esa plusvalía.

Normalmente las tasas o alícuotas se aplican sobre algún volumen o cantidad, especialmente en casos de impuestos sobre los alcoholes; o sobre una suma de dinero, como en los impuestos a los ingresos; o sobre el valor de un bien, como en el caso de los impuestos sobre el patrimonio o los impuestos a las transferencias de bienes o impuestos ad-valorem en las importaciones. Generalmente se expresan de las siguientes maneras:

1) Específicas.

En estos casos se contempla el pago de una suma fija o una cantidad previamente determinada. Pueden ser:

a) Estáticas: Aplicando una tasa fija para todos los casos, independientemente de la base imponible. Por ejemplo, el pago de RD\$3,000.00 como impuesto sobre placas de todos los vehículos de motor, indepen-

dientemente del valor, modelo o marca del vehículo, o de RD\$100.00 por cada litro de alcohol.

b) Progresivas: Aplicando una tasa fija, pero distinta para cada base imponible. Por ejemplo, el pago de RD\$100.00 como impuesto sobre el patrimonio, siempre que el patrimonio tenga un valor inferior a RD\$100,000.00; el pago de RD\$200.00 si el patrimonio tiene un valor superior de RD\$100,000.00 pero menor de RD\$200,000.00; el pago de RD\$300.00 si el patrimonio tiene un valor mayor de RD\$200,000.00.

2) Porcentuales.

A través de este método la prestación o pago del tributo consistirá en un porcentaje de la base imponible. Pueden ser:

a) Proporcionales.

En estos casos la tasa o alícuota se establece en base a un porcentaje fijo, no importa el monto a que asciende la base imponible. Por ejemplo, la tasa del ITBIS es de un 16% sobre el monto de la transferencia, independientemente del monto a que asciende dicha transferencia.

b) Progresivas.

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

c) Regresivas.

Se dice que una alícuota es regresiva cuando la misma disminuye en la medida en que aumenta la base imponible del tributo. Este tipo de alícuota es ampliamente criticada e incluso tachada de inconstitucional porque no se ajusta a la proporcionalidad que debe tener todo impuesto para respetar el Principio de Capacidad Contributiva, sino todo lo contrario, pues en términos relativos o proporcionales termina pagando más impuesto quien tiene menos capacidad contributiva y pagando menos impuestos quien tiene mayor capacidad contributiva.

Por ejemplo, cuando se establece un impuesto de un 10% a quien gane hasta RD\$1,000,000.00, un impuesto de un 9% a quien gane más

de RD\$1,000,000.00 y menos de RD\$2,000,000.00 y un impuesto de un 8% a quien gane más de RD\$2,000,000.00. Como puede notarse, la alícuota disminuye en la medida en que la base imponible o ganancia es mayor.

Sección IV

Sujetos del Tributo

El establecimiento de tributos da origen a una relación jurídica tributaria entre dos sujetos distintos, uno que debe cobrar y otro que debe pagar. Son los acreedores y deudores del tributo. De conformidad con el Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley ambos sujetos deben ser designados por la ley.

A) Sujeto Activo.

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o ente público designado por la ley, encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, esto es el pago del tributo adeudado. En este sentido, en el caso de los tributos nacionales el sujeto activo es el Estado, quien recauda el tributo a través de sus órganos recaudadores de impuestos, que son la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos. En el caso de los arbitrios municipales el sujeto activo es el Ayuntamiento del municipio correspondiente. Asimismo, si admitimos que en los aportes al sistema provisional de la Seguridad Social los aportes, o una parte de estos, constituyen el tributo de contribución especial, entonces en estos casos el sujeto activo de la obligación tributaria sería la Tesorería de la Seguridad Social (TSS).

B) Sujeto Pasivo.

En términos económicos los sujetos pasivos o deudores son aquellos que en definitivas soportan la carga económica del tributo, sin importar la figura que ingrese al Fisco ese tributo.

En términos jurídicos tributarios, sin embargo, que es en realidad lo que interesa a este estudio, no es importante la figura de la persona que soporta la carga económica del tributo ni nos interesa el fenómeno

económico de la traslación del impuesto, es decir de cómo a través del precio, por ejemplo, la persona obligada a ingresar al Fisco el pago del tributo traslada su costo a otra persona o consumidor. En este momento solo nos interesa el sujeto pasivo desde el punto de vista de la relación jurídica tributaria, es decir aquél que resulta obligado por la ley a ingresar a la Administración Tributaria el pago del tributo. Por eso *Sainz de Bujanda* nos dice que en términos jurídicos los “sujetos pasivos son las personas que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria y que, consiguientemente, se ven constreñidas a realizar la prestación en que consiste el objeto de la obligación.” (Lecciones de Derecho Financiero)

En síntesis, el sujeto pasivo es la persona obligada al pago del tributo, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable. Como afirma *Jarach*, los sujetos pasivos son “aquellos que por sus relaciones con los hechos o circunstancias que configuran objetivamente el hecho imponible, resultan obligados al pago de los tributos.” (Curso Superior de Derecho Tributario)

En virtud de que la obligación tributaria reconoce como única fuente a la ley, la designación de los sujetos pasivos debe ser hecha exclusivamente por la ley, respetando el Principio de Legalidad Tributaria, pues conforme a nuestra Constitución toda obligación tributaria solo puede derivarse del designio de la ley y nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda. De lo anterior se infiere que ninguna persona puede negociar o contratar con otra en el sentido de que asumirá el papel del deudor tributario, pues al ser la ley quien designa la persona obligada al pago del tributo, la voluntad de las partes no puede cambiar el designio de la ley. Cualquier acuerdo que pueda existir entre las personas respecto a quién pagará un impuesto, es un asunto privado entre esas personas y no es oponible al Fisco. Este acuerdo, aún cuando pueda tener validez jurídica entre los contratantes, no altera en nada el designio de la ley y por ende, para la ley y para el Fisco el único deudor tributario sigue siendo aquél que señala la ley, pudiendo el Fisco accionar siempre en contra del deudor tributario, sin tomar en cuenta la existencia de un acuerdo privado de esta naturaleza, aún cuando dicho acuerdo se le haya hecho saber al Fisco, pues ni siquiera el Fisco puede cambiar la designación del sujeto pasivo que ha efectuado la ley.

El artículo 4 del Código Tributario expresa que “sujeto pasivo de la obligación tributaria es quien en virtud de la ley debe cumplirla en

calidad de contribuyente o de responsable.” Añade que la condición de sujeto pasivo puede recaer en general en todas las personas naturales y jurídicas o entes a los cuales el Derecho Tributario les atribuya la calidad de sujeto de derechos y obligaciones. Agrega que la capacidad tributaria de las personas naturales es independiente de su capacidad civil y de las limitaciones de esta.

1) Contribuyente.

En su artículo 5 el Código Tributario establece que contribuyente es aquel respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria, agregando en su párrafo I que las obligaciones y derechos del contribuyente fallecido serán cumplidas o ejercidos, en su caso, por los herederos sucesores y legatarios, sin perjuicio del derecho a la aceptación de herencia a beneficio de inventario.

2) Responsable o Sustituto.

En razón de la estrecha vinculación que puede existir entre dos personas o entes económicos y como mecanismo de obtener una mayor eficiencia en el cobro de los impuestos, la ley pone a cargo de uno de esos entes, llamado Responsable, la obligación de cobrarle o retenerle al otro, llamado Contribuyente, todo o una parte de los impuestos que el contribuyente tendría que pagarle al Fisco, con la obligación de que una vez que haya retenido o percibido ese impuesto acuda a la Administración Tributaria a entregarlo.

En este sentido, la figura del Responsable de la Obligación Tributaria, o Sustituto como se le denomina en algunas legislaciones, es la persona designada por la ley para ingresar al Fisco el tributo que se genera en otra persona. El artículo 6 de Código Tributario señala 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.

Esta figura del Responsable o Sustituto es muy utilizada en materia tributaria como una forma de disminuir el gran número de contribuyentes que tiene que controlar la Administración Tributaria y a

la vez como un mecanismo para hacer más eficiente las recaudaciones fiscales.

De acuerdo con el artículo 8 de nuestro Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, “son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción las personas o entidades designadas por este Código, por el reglamento o por las normas de la Administración Tributaria, que por sus funciones o por razón de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar, la retención o la percepción del tributo correspondiente.” Lo anterior significa que pueden existir dos tipos distintos de Responsables, que son:

a) Agentes de Percepción.

Dispone el párrafo I del artículo 8 del Código Tributario que “los Agentes de Percepción son todos aquellos sujetos que por su profesión, oficio, actividad o función se encuentran en una situación que les permite recibir del contribuyente una suma que opera como anticipo del impuesto que, en definitiva le corresponderá pagar, al momento de percibir cualquier retribución, por la prestación de un servicio o la transferencia de un bien. Tienen la facultad de adicionar, agregar o sumar al pago que reciben de los contribuyentes, el monto del tributo que posteriormente deben depositar en manos de la Administración Tributaria.”

El caso más común de Agente de Percepción era el que existía en la hoy derogada Ley de Impuestos a los Espectáculos Públicos mediante la cual se establecía un impuesto sobre el valor de la venta de las boletas del espectáculo, que debía cobrarse a todo aquél que adquiriera una boleta. Para evitar un conglomerado de contribuyentes donde cada espectador tenía por sí mismo que pagar su propio impuesto, la ley designó como único Agente de Percepción del impuesto al Promotor o Vendedor de las Boletas, quien sumaría el impuesto al valor de la boleta y lo percibía directamente de manos del contribuyente, en este caso del espectador, y luego lo ingresaría al Fisco.

b) Agentes de Retención.

De conformidad con el párrafo II del artículo 8 del Código Tributario, “los Agentes de Retención son todos aquellos sujetos que por su función

pública o en razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en las cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente. En consecuencia el Agente de Retención deja de pagar a su acreedor, el contribuyente, el monto correspondiente al gravamen para ingresarlo en manos de la Administración Tributaria.”

Dentro de los casos más comunes de Agentes de Retención encontramos el patrono o empleador que debe retener de sus empleados los impuestos a los salarios que estos últimos deben pagar, las retenciones por pagos de rentas al extranjero, las retenciones por pagos de rentas a personas físicas no asalariadas y otras en las cuales el pagador, que es el Responsable, al momento de pagarle a su acreedor, que es el Contribuyente, le retiene una parte del monto de ese pago, según acuerde la ley, y los ingresa al Fisco, como avance o pago total de los impuestos que en definitivas ese Contribuyente tiene que pagar por concepto de impuestos.

El párrafo III de este artículo 8 del Código Tributario consagra que una vez efectuada la designación de Agente de Retención o Percepción, el agente es el único obligado al pago de la suma retenida o percibida y responde ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas indebidamente o en exceso, situación esta que analizaremos en los estudios referentes al Reembolso y Acción en Repetición del Pago Indebido o en Exceso.

c) Aspecto Constitucional.

Es importante señalar que las disposiciones de los artículos 6 y 8 de nuestro Código Tributario, relativa a que la figura del Responsable o Sustituto puede ser establecida “por disposición del Reglamento o de la norma de la Administración Tributaria” y del artículo 35 del mismo Código que prescribe que mediante Normas Generales de la Administración Tributaria se pueden “instituir y suprimir agentes de retención, de percepción e información” puede resultar inconstitucional si se parte de la idea de que tanto el Principio de Legalidad como el Principio de Legalidad Tributaria exigen que la figura del Responsable sea designada exclusivamente por la ley, conforme a los artículos 39, numeral 15, que consagra “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe”; el artículo 93, numeral 1, literal a), al señalar que es atribución del Congreso

Nacional establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales, también expresa que es atribución del Congreso Nacional “determinar el modo de su recaudación” de los tributos; y al artículo 75, numeral 6, al expresar que es un deber fundamental de la persona tributar, pero esta tributación debe hacerse “de acuerdo con la ley”.

De acuerdo con lo anterior surge la interrogante de si un órgano administrativo o funcionario del Estado, como es el Presidente de la República o la Administración Tributaria, puede crear obligaciones como por ejemplo crear la figura del Responsable o Sustituto, obligándolo a actuar en tal calidad, con sus consecuentes repercusiones tributarias y penales.

Aunque más adelante, cuando estudiemos el tema de la Obligación Tributaria, dedicaremos un capítulo más amplio al análisis de los Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria y a la constitucionalidad de crear Responsables por vía administrativa, adelantamos que según nuestro criterio la figura del Responsable debe ser siempre designada e identificada por la ley, no por un reglamento o norma de la Administración Tributaria.

Sección V

Base Imponible

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

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

A pesar de que posteriormente se tratarán con mayor detenimiento algunos de los elementos esenciales de los tributos y como una forma de

entender mejor los mismos, se presentan a continuación los elementos esenciales de dos de los principales tributos vigentes en la República Dominicana.

Sección VI

Elementos Esenciales en el Impuesto sobre la Renta

Este impuesto se encuentra establecido en los artículos 267 y siguientes del Código Tributario y regulado por el Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta.

A) Materia Imponible.

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

B) Base Imponible.

La renta bruta reducida por las deducciones permitidas por la ley (Art.284). La ley establece que de la renta bruta se restarán los gastos necesarios efectuados para obtenerla, mantenerla y conservarla, incluyendo como gastos deducibles el pago de intereses, impuestos y tasas que graven los bienes que producen rentas gravadas, las primas de seguros, los daños extraordinarios, la depreciación de los bienes, las cuentas incobrables, gastos de investigación y experimentación y las pérdidas de años anteriores.

C) Tasa o Alícuota.

1) Personas Físicas. De acuerdo con el artículo 296 del Código Tributario, para las personas naturales residentes o domiciliadas en el país, las sumas que resulten de aplicar la siguiente escala:

Rentas hasta los RD\$371,124.00,	exentas;
La excedente a los RD\$371,124.01 hasta RD\$556,685.00,	15%;
La excedente de RD\$556,685.01 hasta RD\$773,173.00,	20%;
La excedente de RD\$773,173.01 en adelante,	25%.

Esta escala corresponde al año 2011 y debe ser ajustada anualmente por la inflación acumulada correspondiente al año inmediatamente anterior, según las cifras publicadas por el Banco Central de la República Dominicana.

2) Personas Morales. De acuerdo con el artículo 297 del Código Tributario, modificado por la Ley No.139-11 del año 2011, las personas jurídicas domiciliadas en el país pagarán el 29% sobre su renta neta gravable. A partir de junio del 2013 pagarán solo un 25%.

3) Establecimientos Permanentes de Personas del Extranjero. Estarán sujetos al pago de una tasa del 29% sobre sus rentas netas de fuente dominicana, según el artículo 298 del Código Tributario, modificado por la Ley No.139-11 del año 2011. A partir de junio del 2013 pagarán solo un 25%.

D) Sujetos del Impuesto.

1) Sujeto Activo: El Estado Dominicano.

2) Sujeto Pasivo: De acuerdo con el artículo 268 del Código Tributario, son las personas naturales, jurídicas y las sucesiones indivisas.

E) Hecho Generador. La obtención de rentas.

Sección VII

Elementos Esenciales en el ITBIS

El Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) o Impuesto al Valor Agregado (IVA) como se le conoce

a nivel doctrinario y en otras legislaciones, se encuentra establecido en los artículos 335 y siguientes del Código Tributario y regulado por el Reglamento No.293-11, para la Aplicación del ITBIS.

A) Materia Imponible.

Este impuesto grava la transferencia de bienes industrializados y la prestación de servicios. Señala el numeral 1 del artículo 336 del Código Tributario que se entiende por bienes industrializados aquellos bienes corporales muebles que hayan sido sometidos a algún proceso de transformación. Por su parte, el artículo 3, numeral 3 del Reglamento No.293-11, define los servicios como “la Prestación y Locación de Servicios. A estos fines se considerará como servicio, la realización de una actividad que no conlleve la producción o transferencia de un bien o producto tangible, cuando se reciba a cambio un pago en dinero o en especie, comisión, prima, tarifa, o cualquier otra forma de remuneración o sin contraprestación. Cuando la actividad la desempeñe una persona física en relación de dependencia con el beneficiario u otra persona, la misma no será considerada como servicio a los fines del artículo 335 del Código Tributario.”

B) Base Imponible.

De conformidad con el artículo 339 del Código Tributario la base imponible de este impuesto será la siguiente:

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

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

3) Servicios: El valor total de los servicios prestados, excluyendo la propina obligatoria.

C) Tasa o Alícuota.

La tasa o alícuota es de 16% sobre la base imponible, según el artículo 341, y Tasa Cero para las exportaciones, según el artículo 342.

D) Sujetos del Impuesto.

1) Sujeto Activo: El Estado Dominicano.

2) Sujeto Pasivo: De acuerdo con el artículo 337 del Código Tributario, son contribuyentes de este impuesto: 1) Personas que transfieren bienes. Las personas naturales, sociedades o empresas, nacionales o extranjeras que realicen transferencias de bienes industrializados en ejercicio de sus actividades industriales, comerciales o similares; 2) Importadores de bienes. Quienes importen bienes gravados por éste impuesto, por cuenta propia o ajena, estén o no comprendidos en el acápite anterior; 3) Prestadores o locadores de servicios gravados. Las personas que presten o sean locadores de servicios gravados por este impuesto.

E) Hecho Generador.

El artículo 335 del Código Tributario consagra que el hecho generador de este impuesto lo constituye: 1) La transferencia de bienes industrializados; 2) La importación de bienes industrializados; 3) La prestación y locación de servicios.

CAPÍTULO IV

Clasificación de los Tributos

De acuerdo con *Jarach*, en su libro *El Hecho Imponible*, existen tres grandes criterios para establecer tributos:

- 1) Impuestos, que es someter a tributo a los que poseen la capacidad contributiva.
- 2) Tasas, que es someter a tributo a los que reciben un servicio del Estado.
- 3) Contribuciones, que es someter a tributo a los que reciben una ventaja u ocasionan un gasto.

No obstante, existen muchas otras clasificaciones de los tributos, pero normalmente estos tienden a clasificarse en estas tres categorías.

I.- Impuestos.

Los impuestos han sido definidos de varias maneras, entre las cuales podemos citar las siguientes:

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

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

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

4) *Giuliani*: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.” (Derecho Financiero)

5) *Ross*: “En la obligación tributaria cuyo objeto es la prestación de un impuesto, el presupuesto legal consiste en la ocurrencia de un hecho independiente de toda actividad estatal específica relativa al contribuyente individualmente considerado.” (Derecho Tributario Sustantivo)

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

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

A) Directos o Indirectos.

Esta clasificación toma como base el fenómeno económico de traslación de la carga del impuesto.

1) Impuestos Directos.

Son aquellos pagados por el contribuyente, sin que este pueda trasladarle a otra persona la carga económica del mismo. Por ejemplo, en

un impuesto a la propiedad inmobiliaria, en el cual el propietario de un inmueble tiene que pagar un impuesto, el mismo es pagado directamente por el propietario de ese inmueble, sin que pueda traspasarle la carga económica de ese impuesto a un tercero. Es decir, que la carga económica del tributo la soporta únicamente el contribuyente.

2) Impuestos Indirectos.

Son aquellos que legalmente son pagados por una persona o contribuyente de derecho que le traslada a un tercero la carga económica del mismo, siendo en definitivas ese tercero quien de hecho paga el impuesto. Por ejemplo, en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o ITBIS, como se denomina en la República Dominicana, el contribuyente que transfiere bienes industrializados gravados por la ley tiene que pagar un 16% del valor de esa transferencia. Sin embargo, aunque de derecho ese contribuyente es quien acude al Fisco a pagar ese impuesto, de hecho quien está pagando ese tributo es el consumidor que adquiere ese bien industrializado, pues el vendedor o contribuyente de derecho le cargará al consumidor ese impuesto del 16% al momento de comprarlo, ya sea transparentándolo en la factura de venta o agregándole un 16% al precio de venta del producto.

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

B) Reales o Personales.

Esta clasificación se hace partiendo de la idea de si el impuesto toma o no en consideración los factores personales del contribuyente.

1) Reales.

Son aquellos impuestos en los cuales no se toma en cuenta la situación económica o personal del contribuyente, como por ejemplo un impuesto de RD\$500.00 anual para todo ciudadano, independientemente de los bienes o ingresos que posean.

2) Personales.

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

C) Impuestos Internos o al Comercio Exterior.

Esta clasificación distingue entre impuestos internos, que serían aquellos que se refieren a los hechos generadores ocurridos en el interior del país o relativos a personas domiciliadas en el país, tales como impuesto sobre la renta, impuesto a la propiedad inmobiliaria, sucesiones y donaciones, etc., y los impuestos al comercio exterior, que se refieren al tráfico internacional de bienes y servicios, tales como importación o exportación de mercancías.

D) Nacionales o Municipales.

Esta clasificación toma en cuenta si el impuesto tiene un carácter nacional, es decir aplicable en todo el territorio nacional, como por ejemplo, los impuestos de aduanas, impuesto sobre la renta, impuesto a las transferencias de bienes industrializados y servicios (ITBIS), impuesto selectivo al consumo, impuesto a las propiedades inmobiliarias, etc., o si por el contrario el impuesto tiene un carácter provincial o municipal, esto es aplicable solamente en determinadas provincias o municipios, como por ejemplo los arbitrios municipales.

E) Otras Clasificaciones.

Además de las señaladas, existen otras clasificaciones de los impuestos, entre las cuales se citan las siguientes:

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

a) Impuesto Selectivo al Consumo: Que se aplica a determinados productos, tales como bebidas alcohólicas, cigarrillos, vehículos de motor, productos de lujo, etc.;

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

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

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

4) Impuesto sobre el Patrimonio: Dentro de los impuestos al patrimonio se encuentran los impuestos que recaen sobre los bienes patrimoniales de los contribuyentes, como serían el impuesto a la propiedad o las riquezas.

F) Principales Impuestos en República Dominicana.

Los principales impuestos existentes en la República Dominicana son los siguientes:

1) Impuestos sobre la Importación de Mercancías, casi todos contemplados en el Arancel de Aduanas.

2) Impuesto sobre la Renta de las personas físicas y jurídicas.

3) Impuesto sobre Activos, que grava los activos de las empresas y permite su compensación con el Impuesto sobre la Renta.

4) Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria (IPI) que grava las propiedades inmobiliarias urbanas de las personas físicas.

5) Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), que es similar al IVA.

6) Impuesto Selectivo al Consumo, que grava la importación y producción local de bebidas alcohólicas, cervezas, derivados del tabaco y algunos productos como vehículos y electrodomésticos. También grava algunos servicios, tales como las telecomunicaciones, seguros y transferencias bancarias.

- 7) Impuesto a los Combustibles Fósiles.
- 8) Impuesto sobre la Constitución de Sociedades, que se aplica una sola vez, sobre su capital.
- 9) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- 10) Impuesto a los Juegos de Azar, Máquinas Tragamonedas, Bancas Deportivas y Bancas de Loterías.
- 11) Impuesto a las Operaciones Inmobiliarias que se inscriban ante el Registro de Título, tales como transferencias e hipotecas.
- 12) Impuesto sobre Vehículos de Motor, que grava tanto las placas como las transferencias de vehículos.

II.- Tasas.

Al igual que los impuestos, nuestro Código Tributario no define las Tasas, por lo cual debemos recurrir a otras legislaciones y a la doctrina. Sobre las tasas se han dado muchas definiciones, algunas de las cuales son las siguientes:

a) *Artículo 17 del Proyecto de Código Tributario Dominicano:* "Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho legal consiste en la prestación efectiva o potencial por parte del Estado u otros entes públicos, de un servicio público, de naturaleza jurídica o administrativa, individualizable con respecto al contribuyente."

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

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

d) *Giuliani*: “Es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.” (Derecho Financiero)

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

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

1) Es el Pago por un Servicio Inherente al Estado.

La tasa se paga por un servicio, pero este servicio debe ser inherente o propio del Estado o de entes públicos, es decir que solo el Estado o sus órganos tengan capacidad para prestarlo. No es tasa cuando el servicio que presta el Estado también podría ser prestado por un particular. En este sentido, por ejemplo, no es tasa el pago que se hace al Estado por el suministro de energía eléctrica o recogida de basura ni el pago de un precio público, ya que estos servicios no son inherentes al Estado y bien podrían ser prestados por cualquier persona. A nuestro entender constituye tasa el pago por el servicio judicial y el servicio postal estatal, siempre que no pueda ser ofertado por particulares. Si el servicio no es inherente al Estado se convierte en un Precio Público.

En este sentido, algunas diferencias que entendemos pueden existir entre una Tasa y un Precio Público o Tarifa son las siguientes:

a) Los Precios o Tarifas, al no ser tributos, no se encuentran enmarcadas dentro del ámbito del artículo 93 de la Constitución y por tanto no están regulados por el Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley, pudiendo ser establecidos por decreto o reglamento del Presidente de la República o por cualquier organismo público que preste este servicio.

b) Las Tasas no deben sobrepasar el monto o valor del servicio prestado o los gastos para brindarlo, pues su finalidad no es recaudar, sino tratar de recuperar los gastos o recursos empleados al ofrecer ese servicio.

c) Las Tarifas o Precios, al no ser tributos, su cobro no puede perseguirse conforme al procedimiento especial establecido por la ley para el cobro de los tributos ni disfrutar de las garantías y privilegios del crédito tributario, como son el Privilegio y el derecho de Prelación.

De conformidad con *Sainz de Bujanda*, en Lecciones de Derecho Financiero, al tratar sobre la línea divisoria que existe entre tasa y precio público, se encuentra con las siguientes:

a) La tasa se rige por la ley; el precio público por el contrato.

b) La tasa no es una contraprestación; el precio público tiene la calificación legal de contraprestación.

c) La tasa debe tener en cuenta el principio de capacidad económica; en el precio, dominará el criterio de utilidad o beneficio para el obligado al pago del servicio recibido.

d) Las fuentes normativas de las tasas serán las propias del tributo; en el precio se aplicarán las fuentes propias del tipo de contrato que corresponda.

2) *El Servicio es Individual, Divisible y no siempre con carácter de Contraprestación.*

Cuando el particular paga la tasa lo hace por recibir un servicio que solo el Estado le puede prestar, es decir que paga una tasa a cambio de un servicio inherente al Estado. Sin embargo, ha sido muy discutido entre los estudiosos del Derecho Tributario determinar si en la tasa se requiere o no el carácter de contraprestación. Algunos autores, como *Berliri*, en su obra Principios de Derecho Tributario, entienden que en la tasa debe existir una contraprestación, afirmando que “el pago de la tasa debe constituir una condición necesaria para obtener un beneficio; por tanto, no es posible una tasa sin que se de un beneficio correspondiente del contribuyente. Esto no es, por lo demás, sino una consecuencia lógica del ser la tasa una prestación espontánea; en efecto, es obvio que nadie realiza una prestación o asume libremente una obligación, a la que no

está obligado, si no considera que de ello va a derivársele un beneficio." Sin embargo, la doctrina actual entiende que aunque en la mayoría de los casos en la tasa se recibe una contraprestación por parte del Estado, no siempre es así, de donde entienden que la contraprestación no es un requisito para la tasa. Así, por ejemplo, *Musgrave*, en *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, considera que "los impuestos y las tasas se obtienen del sector privado sin que eso implique una obligación del gobierno hacia el contribuyente."

A su vez, mientras autores como *Musgrave* entienden que "las tasas y los empréstitos implican transacciones voluntarias," *Berliri* considera que las tasas son espontáneas, pero no voluntarias, afirmando que "la espontaneidad integra un concepto netamente distinto del de la voluntariedad; la espontaneidad requiere únicamente la ausencia de coacción y constituye, por tanto, un presupuesto de la voluntariedad (en efecto, no puede existir voluntariedad si no existe voluntad de querer), pero no se identifica con ésta, ya que la voluntariedad implica no solo la voluntad de querer, es decir la libertad, sino la efectiva volición. Para que un acto sea voluntario es necesario que quien lo realiza, no solo se vea obligado a cumplirlo, sino también que quiera cumplirlo; en cambio, para que sea espontáneo basta la inexistencia de una coacción, sin que sea necesaria una investigación sobre la voluntad efectiva del agente."

Por otra parte, el particular sabe o presume que la tasa que está pagando va destinada a cubrir los costos de ese servicio, sin que en principio lo pagado pueda ser utilizado para otros fines distintos. Cuando la tasa excede el costo del servicio, se considera que el excedente es un impuesto.

En el estudio de la tasa también se analiza su impacto dentro del Principio de Capacidad Contributiva, por lo técnicamente difícil que puede resultar aplicar esta limitante y exigencia constitucional en estos casos, hasta el punto de discutirse si con respecto a las tasas debe exigirse el cumplimiento de este Principio o de si el mismo solo es válido respecto de los impuestos y contribuciones. Sin embargo, quiérase o no, se trata de una exigencia de carácter constitucional y por tanto debe cumplirse, pues la Constitución no solo habla del deber de pagar impuestos, sino de tributar en proporción a la capacidad contributiva.

Por otra parte, las tasas también tienen repercusión dentro del Principio de Reserva de Ley, surgiendo distintas teorías acerca de si las

tasas pueden ser establecidas por el Presidente de la República o si por el contrario deben respetar el Principio de Legalidad Tributaria, en el sentido de que solo la ley puede crearlas. No obstante, este estudio puede ser ampliado en esta misma obra en el capítulo dedicado al Principio de Legalidad Tributaria como limitante de la Potestad Tributaria.

Dentro de las principales tasas que encontramos en nuestro país podemos citar las siguientes:

a) Tasas Judiciales.

b) Tasas por Permisos y Registros, tales como licencia de conducir, porte y tenencia de armas de fuego, registros de marcas, registros sanitarios, etc.

c) Tasa por el Correo Postal, cuando determinados correos solo pueden ser realizados por órganos del Estado.

d) Peaje, aún cuando la doctrina discute si es o no una tasa, pues en la actualidad muchas autopistas de hacen mediante concesiones a empresas privadas a cambio de que éstas cobren un peaje a los usuarios de las mismas.

e) Tasas Aeroportuarias, como el derecho de salida, siempre y cuando este sea utilizado para costear servicios inherentes al estado, tales como seguridad, inspección de mercancías, control agropecuario y sanitario,

III.- Contribuciones Especiales.

Sobre la contribución especial se han dado muchas definiciones, entre las cuales se citan las siguientes:

1) *Artículo 18 del Proyecto de Código Tributario Dominicano:* "Es el tributo cuyo presupuesto de hecho legal consiste en un beneficio particular, obtenido real o presuntivamente por el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de actividades especiales, estatales o públicas." Agrega en su Párrafo que "la contribución especial se denomina contribución de mejora, cuando el beneficio se deriva de la realización de una obra pública que produce una valorización de un bien inmobiliario. La prestación en este caso tiene como límite total el

gasto a financiarse, consistente en el costo total o parcial de la obra, y como límite individual el incremento del valor del bien inmobiliario.”

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

3) *Artículo 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina*: “Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades que constituyan el presupuesto de la obligación. La Contribución de Mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valoración inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado. La Contribución de Seguridad Social es la prestación a cargo de patrones y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.”

4) *Giuliani*: “Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.” (Derecho Financiero)

5) *Ross*: “En la obligación tributaria cuyo objeto es la presentación de una contribución especial, el presupuesto de hecho legal consiste en un beneficio económico particular obtenido, real o presuntivamente, por el contribuyente, y producido por la realización de obras públicas o de aquellas actividades estatales o públicas.” Agrega que “la contribución especial se denomina contribución de mejora, cuando el beneficio se deriva de la realización de una obra pública que produce una valoración, real o presunta, de un bien inmueble. La prestación, en este caso, tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor, real o presunto, del inmueble.”

Para *Ferreiro Lapatza*, en su obra *Curso de Derecho Financiero Español*, “el objeto, la riqueza gravada por las contribuciones especiales, es el beneficio que la realización de las obras o servicios representa para los afectados especialmente por ellos. Tal beneficio puede verse reflejado en el aumento del valor de un inmueble (por ejemplo, como consecuencia

de las obras de nueva traída de agua potable a una población o apertura de una calle) o en otro tipo de beneficio no exactamente identificable con un aumento de valor (por ejemplo, las Compañías de Seguros se benefician especialmente de la instalación y mantenimiento del servicio contra incendios).”

Por nuestra parte, preferimos definir la contribución como la prestación exigida por el Estado a los particulares, en virtud de un beneficio, real o potencial, que estos reciben, como consecuencia de una obra pública o actividad estatal, y que sirve para solventar el financiamiento de la obra o actividad. La contribución especial puede ser de dos tipos:

A) Contribución de Mejoras.

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

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

Señala esta Ley No.126 que los propietarios de terrenos que utilicen o queden en posibilidad de utilizar las aguas de un canal construido por el Estado, pagarán por este concepto, en naturaleza, en la siguiente forma: Un 50% de sus tierras regables cuando por las condiciones

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

B) Contribución de Seguridad Social.

Tal y como lo define el artículo 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina, la Contribución de Seguridad Social es la prestación a cargo de patrones y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.

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

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

1) La Ley No.1896, de fecha 30 de agosto de 1948, y sus modificaciones, que estableció el Seguro Social Obligatorio para los empleados privados y creó el Instituto Dominicano de Seguros Sociales, actualmente en decadencia.

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

3) Ley No.87-01, del año 2001, que crea el Sistema Dominicano de Seguridad Social, que es el actual y vigente sistema provisional, el cual se nutre de aportes de patronos y empleados.

4) Ley No.116, de fecha 16 de enero de 1980, creó el Instituto Nacional de Formación Técnico Profesional (Infotep) con fines de capacitación a los obreros y empleados.

5) Los Fondos de Pensiones y Jubilaciones a distintos obreros.

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

Más adelante estudiaremos con detenimiento todo lo concerniente a la Parafiscalidad, incluyendo los aportes al Infotep, a la Seguridad Social y a los Fondos de Pensiones.

CAPÍTULO V

Cómo Estructurar una Ley de Impuesto

Uno de los factores que más han contribuido a la poca eficiencia recaudatoria de la Administración Tributaria tiene su razón en la estructuración de los impuestos que conforman la legislación impositiva. En efecto, una tenue mirada a las leyes tributarias bastaría para concluir afirmando que muchas de ellas fueron dictadas sin tomar en consideración los principios generales que deben servir de base para la elaboración de un impuesto. Lo antes dicho conlleva necesariamente a decir que un tributo mal estructurado no alcanza el objetivo de su creación y puede crear distorsiones en la economía.

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:

I.- 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 satisfacer las necesidades públicas. Más tarde se comprendió que los tributos no solo sirven para obtener recursos, sino que también pueden ser utilizados para la elaboración y ejecución de políticas económicas tendentes 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 serán 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 sus efectos en la economía nacional y en los contribuyentes. Debe determinarse 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.

II.- Derecho Tributario.

Teniendo el Estado la característica esencial e inherente de soberanía, éste cuenta entonces con la 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 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. En efecto, el Estado Dominicano, a través de su Constitución, ha establecido limitantes a su potestad tributaria, algunas de las cuales son los Principios de Capacidad Contributiva, Legalidad Tributaria, Igualdad y Generalidad, No Expropiación o No Confiscación, No Irretroactividad y otros.

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, proporcionalidad, legalidad tributaria y otros.

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.

III.- Administración Tributaria.

Para que un impuesto tenga viabilidad y cumpla con los cometidos de su creación, es necesario que exista una ley que designe la

Administración Tributaria y la autorice 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, establecer 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. En consecuencia, la ley tributaria debe ser factible de ser aplicada y para ello la Administración Tributaria debe ser dotada de los recursos y herramientas necesarios.

IV.- 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:

- a) Claridad en la letra y el espíritu, respetando los cánones constitucionales;
- b) Debe estar dotada de conceptos claros, no ambiguos;
- c) Debe ser fácil de aplicar y entender;
- d) No debe generar dudas en su aplicación, sobretodo respecto de los derechos y obligaciones de los contribuyentes;

- e) No debe tener textos contradictorios;
- f) Debe ser lo mas concisa posible;
- g) Debe otorgarle al Fisco y a sus funcionarios la menor cantidad posible de poderes discrecionales o arbitrarios;
- h) Debe tener coherencia en sí misma y dentro del contexto general del orden jurídico establecido, así como dentro del contexto general del sistema tributario vigente;
- i) Debe ser fácil de entender y aplicar para los contribuyentes y ciudadanos comunes;
- j) Consignar 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 el Estado se procura sus mayores ingresos y 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.

De acuerdo a nuestra Constitución los legisladores tienen iniciativa respecto de cualquier proyecto de ley, incluyendo las leyes tributarias. Esto ha ocasionado que por cuestiones meramente políticas del momento

se hayan presentado y aprobado en el Poder Legislativo proyectos de leyes tributarias que constituyen un perfecto desastre jurídico y fiscal, en descuerdo con una política tributaria y económica nacional y dotada de graves errores jurídicos, fiscales y prácticos. Lo ideal sería que exista un solo órgano especializado en preparar todo proyecto de ley tributaria y sus modificaciones, ya sea dentro del Ministerio de Hacienda o de la Administración Tributaria, y que este proyecto sea sometido a las cámaras legislativas por el Presidente de la República.

Patrick Serlooten, en su libro *La Fiscalité Francaise*, nos dice que “no pertenece a la administración fiscal elaborar las leyes fiscales porque el poder legislativo está constitucionalmente acordado al parlamento. Sin embargo, la administración dispone de un poder reglamentario destinado a asegurar la aplicación de la ley; ella puede, de otra parte, ser encargada de la elaboración de los proyectos de ley.”

CAPÍTULO VI

La Relación Jurídica Tributaria

El establecimiento de tributos ocasiona un vínculo entre dos sujetos: 1) El Sujeto Activo o Acreedor, que será el sujeto encargado de exigir el pago del tributo; y, 2) El Sujeto Pasivo o Deudor, que será el sujeto obligado al pago del tributo.

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

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

1) Obligación Tributaria Sustantiva, cuyo objeto es la prestación de un tributo. El Derecho Tributario Sustantivo.

2) Obligación de restituir lo indebido o excesivamente percibido a título de tributo.

3) Obligaciones o deberes formales coadyuvantes al cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas. El Derecho Tributario Administrativo.

4) Relaciones derivadas de la infracción de las normas tributarias. El Derecho Tributario Represivo.

5) Relación de carácter procesal. El Derecho Tributario Procesal.

Jarach, por su parte, en su obra Curso Superior de Derecho Tributario, entiende que “la relación jurídica tributaria es una relación cuyo objeto es la prestación de una suma de dinero, es decir una obligación de dar.” Considera que para definir la naturaleza de la relación jurídica tributaria deben enunciarse y demostrarse las siguientes proposiciones:

a) La relación jurídica tributaria es una relación de Derecho, no una relación de Poder.

Afirma que ambas partes, Administración y administrados, “están en un pie de absoluta igualdad. Ninguna puede arrogarse más derecho que el que la ley ha establecido expresamente. El Poder Público por ser tal, no puede exigir el pago de un tributo que no está previsto en la ley, ni en medida mayor que la que la ley determina; pero el particular no puede bajo ningún concepto, substraerse al pago de la obligación, ni invocar que se le reduzca lo que la ley ha establecido. Sus derechos están fijados en forma inalterable e intransigible por la norma tributaria.”

b) La relación jurídica tributaria es una relación de Carácter Personal y Obligacional.

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

c) La relación jurídica tributaria comprende Obligaciones y Derechos tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado.

De acuerdo con *Berliri*, en su obra Principios de Derecho Tributario, el impuesto es ante todo “una obligación, es decir, una relación jurídica

en virtud de la cual una parte tiene derecho a exigir de otra, que queda obligarla a prestarla, una determinada prestación." Agrega que "del carácter obligacional del impuesto derivan tres consecuencias dignas de relieve:

1) Que el cumplimiento por parte del contribuyente es siempre, al menos lógicamente, posterior al nacimiento de la obligación, y, por tanto, puede y debe distinguirse de éste;

2) Que la prestación del contribuyente implica la extinción de una obligación surgida con anterioridad, y, por tanto, encuentra en ésta su propia causa;

3) Que en el caso de que el contribuyente no cumpla de manera espontánea, el ente público puede obligarlo a ese cumplimiento."

Por su parte *Sainz de Bujanda*, en su obra *Lecciones de Derecho Financiero*, entiende que los caracteres de la Relación Jurídica Tributaria son los siguientes:

a) Relación de Derecho Público, pues todo tributo tiene su fundamento en el poder financiero del Estado;

b) Relación *ex lege*, cuya normativa se contiene o deriva forzosamente de la ley; y,

c) Naturaleza Obligacional del Tributo, pues la noción jurídica de las categorías tributarias asigna a estas la naturaleza de obligaciones.

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

No obstante, la creación de leyes injustas y fiscalistas, el otorgamiento a la Administración de excesivos poderes discrecionales, la concesión al Fisco de amplios privilegios, tanto en lo relativo a su capacidad para crear títulos ejecutorios como en lo concerniente a los procedimientos

de ejecución, y las pocas garantías que el sistema jurídico le ofrece a los particulares en contra de los abusos y arbitrariedades del Estado y sus funcionarios, a veces hacen sentir que la relación jurídica tributaria es una relación de fuerza adornada con un velo de legalidad.

Es importante, pues, dejar claro que la relación jurídica tributaria es de carácter personal, entre sujetos, aún cuando el impuesto recaiga sobre bienes materiales. En este sentido, por ejemplo, aún cuando el impuesto puede gravar la propiedad inmobiliaria, la deudora del impuesto no es la propiedad inmobiliaria, sino el propietario de esa propiedad, el cual seguirá siendo el deudor, aún cuando transfiera dicha propiedad.

Lo anterior resulta de gran importancia práctica, sobre todo en aquellos casos en los cuales el deudor tributario transfiere la propiedad objeto del gravamen y surge la interrogante de si la deuda tributaria no pagada sigue la propiedad y al adquirente.

Siendo la relación jurídica tributaria una relación de carácter personal se supone que el adquirente de bienes afectados al gravamen no adquiere la responsabilidad tributaria del vendedor al adquirir dichos bienes, salvo que la ley disponga lo contrario para determinados casos. Es así como el artículo 11, literal k), del Código Tributario, señaló de manera específica que son "solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes, en la proporción correspondiente, los adquirentes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirentes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, comprendiéndose en aquellos a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los adquirentes de los activos y pasivos de ellas." Agrega este artículo 11, literal k, que cesará, sin embargo, la responsabilidad del adquirente en cuanto a la obligación tributaria no determinada:

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

2) En cualquier momento en que la Administración Tributaria reconozca como suficiente la solvencia del cedente en relación con el tributo que pudiese adeudarse. La responsabilidad de los administradores, mandatarios, liquidadores o representantes, de los adquirentes de empresas o de activos y pasivos se limita al valor de

los bienes que administren o que reciban respectivamente, a menos que hubiesen actuado con dolo, caso en el cual responderán con sus bienes propios del total de la obligación.”

De esta manera el Código Tributario mantiene el carácter personal de la obligación tributaria, dejando claro que la deuda tributaria no se transmite a terceros por el hecho de que esos terceros adquieran bienes sujetos al impuesto, a menos que de manera expresa la ley señale lo contrario para determinados casos, como ocurre respecto del literal k) del artículo 11 del Código Tributario, que crea una solidaridad entre vendedor y comprador de bienes afectados a la deuda tributaria.

TÍTULO III

Exenciones o Exoneraciones

CAPÍTULO I

Aspectos Generales de las Exenciones

I.- Generalidades.

Las exenciones o exoneraciones, como se conocen indistintamente, consisten en una dispensa del pago de la obligación tributaria, es decir una exclusión del pago del tributo, pero no de los deberes del contribuyente, pues como se verá más adelante, el Código Tributario estableció en su artículo 7, párrafo I, que “la exención de la obligación tributaria, no libera al contribuyente del cumplimiento de los demás deberes formales que le corresponden.”

A través de esta dispensa de pagar el tributo el Estado puede cumplir con el mandato constitucional de no establecer impuestos a aquellos que no tienen capacidad contributiva o estimular la inversión privada en áreas o sectores de interés nacional, liberando del pago de impuestos a los sectores más pobres, incentivando la producción y consumo de mercancías y servicios, favoreciendo la instalación de nuevas industrias, favoreciendo empresas que se dediquen a una actividad de interés público o simplemente liberando de impuestos áreas geográficas y servicios de utilidad pública o bien social.

En efecto, a través de la concesión de exenciones tributarias que favorezcan a las empresas de exportación, por ejemplo, se podría lograr un incremento de las exportaciones. A su vez, mediante la concesión de exenciones tributarias a las empresas turísticas, por ejemplo, se puede lograr un desvío de las inversiones privadas hacia áreas del sector turístico, logrando un mayor desarrollo de las mismas. Por su parte, el otorgamiento de exenciones a empresas que se instalen en lugares

de poco desarrollo económico, como es la zona fronteriza, puede atraer nuevas inversiones a esos lugares, con la consecuente creación de empleos y dinamismo de la economía.

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

También es preciso señalar que si bien es cierto que las exenciones tributarias bien utilizadas pueden servir como instrumentos del desarrollo económico, también cuando son mal utilizadas pueden tener un resultado adverso a la economía y convertirse en un instrumento de privilegio, favoritismo, competencia desleal y desigualdad entre los distintos sujetos pasivos y competidores, cayendo la presión tributaria únicamente en un sector de la población. No debe olvidarse que las exenciones fiscales constituyen limitantes o excepciones a los principios de generalidad e igualdad tributaria.

Por otra parte los estudiosos del Derecho Tributario discuten acerca de si la existencia de las exenciones implica el no nacimiento de la deuda tributaria, es decir que una persona que se beneficia de una exención impositiva no es deudor del Fisco, pues la obligación tributaria no nace con la ocurrencia de un hecho o actividad exenta, o si por el contrario se trata de un caso en el cual la obligación tributaria sí nace y por tanto sí se es deudor del Fisco, pero tal deuda no es exigible a causa de la exención. El tema tiene importancia práctica al analizarse la solicitud de reembolso del pago de un impuesto exento, pues podría pensarse que si la deuda nace y se paga no cabría una solicitud de reembolso, al tratarse del pago de una deuda moral o natural. Todo depende, pues, de si con la vigencia de una exención nace o no la relación jurídico tributaria ente la persona exenta y la Administración Tributaria.

Por nuestra parte entendemos que si bien se trata de un tema muy interesante y con grandes consecuencias jurídicas para la relación jurídico tributaria, respecto de las exenciones poco importa determinar si en estos casos nace o no la obligación tributaria o la deuda, pues lo verdaderamente importante es saber que en materia de obligación tributaria no existe la obligación moral o natural, sino únicamente la obligación legal o *ex lege*, deducida solo de la ley y donde nadie puede disponer de ella, de lo cual se infiere que un contribuyente no puede pagar de más, aún si quisiera, ni el Fisco puede cobrar o recibir como pago de impuestos más de lo consignado en la ley. Cuando la ley dispone una exención y por error o desconocimiento se paga un tributo exento, la Administración Tributaria siempre tiene que reembolsarlo, por tres razones básicas:

- 1) Por que solo la ley puede determinar por qué y cuánto debe pagarse;
- 2) Por que cuando la ley establece exenciones el Fisco debe respetarlas y no cobrar impuestos no adeudados o no exigibles; y
- 3) Por que atentaría contra el principio del enriquecimiento sin causa.

II.- La Potestad de Eximir.

Al estudiar el tema referente a la potestad tributaria se dijo que el Estado, como ente soberano, tenía la facultad de establecer tributos. Pues bien, de la misma manera que se le reconoce al Estado la potestad soberana de establecer tributos, también se considera que el Estado, en uso de sus facultades de poder soberano, también tiene la potestad de no gravar ciertos actos o hechos, de crear inmunidades o de conceder exenciones. Al igual que gravar, eximir es un atributo de soberanía.

Lanziano, en su obra *Teoría General de la Exención Tributaria*, expresa que "quien tiene el poder de gravar, tiene el poder de no gravar de diversas maneras, y de desgravar ejercitando el poder tributario con las facultades correspondientes, entre las cuales está la de no sujetar a algunas personas genéricamente consideradas, a todos o a algunos tributos o a determinados tributos (exenciones) que de no mediar la exclusión quedarían ligados, así como dispensar en todo o

en parte, del pago de obligaciones debidas (remisiones, bonificaciones, condonaciones, reducciones).”

III.- Conceptos de No Incidencia, Inmunidad, Exención y Exoneración.

A) No Incidencia o No Sujeción.

En materia tributaria se dice que hay incidencia o sujeción cuando un acto, hecho o circunstancia se encuentra dentro de los límites señalados por la ley para producir el hecho generador de la obligación tributaria, es decir para generar la carga tributaria. Como afirma *Ataliba*, “en la hipótesis de incidencia se prevé que el sujeto pasivo debe ser una persona (física o jurídica) que debe tener tales o cuales cualidades; que el hecho contemplado debe tener tales o cuales características y que la base imponible es éste o aquél aspecto mesurable de ese hecho, etc.” (Hipótesis de la Incidencia Tributaria)

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

B) Inmunidad.

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

Se reconoce que el Estado, mediante una disposición constitucional, tiene la facultad de limitar su propia potestad tributaria, señalando casos o circunstancias en las cuales no se pueden establecer tributos o indicando personas o entes a las cuales no se les puede exigir el pago de los mismos, como podrían ser, por ejemplo, el Estado y sus órganos, algunas entidades religiosas, etc. Cuando una persona o entidad no puede ser alcanzada por un tributo, aunque la misma produzca en la realidad la hipótesis tributaria, existe inmunidad.

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

C) *Exención.*

Contrario a lo que ocurre en los casos de no incidencia o no sujeción, es nuestro criterio que para poder hablar de exención es condición indispensable que primero exista incidencia o sujeción, es decir que se materialice en la realidad la hipótesis tributaria establecida en la norma legal y que por lo tanto se produzca el hecho generador de la obligación tributaria, pues la exención consiste en la dispensa legal de una obligación tributaria que ha nacido, o, si se quiere, en una dispensa de pagar el tributo adeudado. En efecto, y a diferencia de la no incidencia o no sujeción, cuando hay exención la obligación tributaria nace y existe, pero no es exigible porque la ley así lo ha establecido. No obstante, debemos mencionar que hay autores muy calificados, como *Lanziano*, que consideran que cuando existe exención la obligación tributaria no nace y por tanto el exento no es deudor del Fisco ni puede hablarse de "dispensa" de la obligación tributaria. (Teoría General de la Exención Tributaria)

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

D) Exoneración.

Aunque para los fines es lo mismo, vale decir la dispensa del pago del tributo, algunas legislaciones consideran que existen diferencias conceptuales entre exención y exoneración. Esta distinción entre exención y exoneración aparece, por ejemplo, en el artículo 244 de la Constitución dominicana, que habla de “exenciones, exoneraciones, reducciones o limitaciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales.”

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

La exoneración, por su parte, es una exención contemplada en la ley, pero sujeta a la aprobación de un órgano administrativo, quien mediante una resolución o acto la concede. Es decir, la ley contempla la exención, pero la misma no se aplica de manera automática, sino que la norma legal autoriza al Poder Ejecutivo o a un órgano administrativo a concederla, dependiendo de si el beneficiario de la exención cumple o no con las condiciones y requisitos que la ley señala.

Como ejemplos de exoneraciones se pueden citar casi la totalidad de las leyes de incentivos fiscales que existen en la República Dominicana, las cuales establecen exenciones tributarias que pueden disfrutar las personas o empresas que se acojan a esas leyes, así como las condiciones y requisitos para acogerse a las mismas, pero que le conceden a un órgano administrativo, normalmente llamado consejo o directorio, la potestad de recibir y estudiar las solicitudes de exención y la facultad de conceder o no las exenciones, dependiendo de si el solicitante cumple o no con las disposiciones de la ley.

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

A) Principio General.

Al tratarse el tema del Principio de Legalidad Tributaria se dijo que en virtud del mismo era atribución exclusiva de la ley establecer los tributos y las exenciones, aunque en este último caso el principio se manifiesta con mayor flexibilidad, otorgándose ciertos poderes discrecionales al Presidente de la República, a quien la ley faculta a conceder exenciones mediante contratos administrativos que deben ser aprobados por el Congreso Nacional, y a órganos de la Administración Pública a quienes la ley faculta para conceder exenciones a particulares, sujetas a los requisitos y parámetros que la ley consigna.

Con respecto a las exenciones fiscales, en la República Dominicana el Principio de Legalidad Tributaria es de índole constitucional, al consagrarse en el artículo 244 de la Constitución que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.” En su parte final este artículo 244 dispone que “la transferencia de los derechos otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.”

Lo anterior significa que las exenciones fiscales no pueden otorgarse en todos los casos que desee el legislador, sino únicamente en beneficio de aquellos que incidan “en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.”

De conformidad con este artículo 244, las exenciones fiscales pueden concederse de dos maneras distintas:

- a) Mediante Concesiones que Autorice la Ley.
- b) Mediante Contratos que apruebe el Congreso Nacional.

Es importante señalar que este artículo 244 es claro al indicar que una vez otorgada la concesión o aprobado el contrato, el particular tiene el “derecho de beneficiarse, por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato” de las exenciones que le han sido concedidas, no pudiendo revocarse durante el período que señale la concesión o el contrato.

Sin embargo, cuando se trate de exenciones generales, es decir que beneficien a todos los particulares por igual, el Congreso Nacional sí puede establecer esas exenciones, como ocurre, por ejemplo, cuando la ley declara que las personas que obtengan ingresos inferiores a tal cantidad no pagarán el Impuesto sobre la Renta.

No basta con que las exenciones fiscales concedidas mediante un Contrato Administrativo sean consignadas en un contrato, sino que es condición esencial para la validez de las mismas que ese contrato sea aprobado u homologado por el Congreso Nacional, no solo porque así lo exige el indicado artículo 244, sino también porque el artículo 93, numeral 1, literal k), de la misma Constitución señala que es atribución del Congreso Nacional “aprobar o desaprobar los contratos que le someta el Presidente de la República, de conformidad con lo que dispone el artículo 128, numeral 2), literal d), así como las enmiendas o modificaciones posteriores que alteren las condiciones originalmente establecidas en dichos contratos al momento de su sanción legislativa.”

En este sentido, el referido artículo 128, numeral 2, letra d), de la Constitución dispone que es atribución del Presidente de la República “celebrar contratos, sometiéndolos a la aprobación del Congreso Nacional cuando contengan disposiciones relativas a la afectación de las rentas nacionales, a la enajenación de bienes del Estado, al levantamiento de empréstitos o cuando estipulen exenciones de impuestos en general, de acuerdo con la Constitución. El monto máximo para que dichos contratos y exenciones puedan ser suscritos por el Presidente de la República sin aprobación congresual, será de doscientos salarios mínimos del sector público.”

Por lo tanto, un contrato administrativo que confiere exenciones fiscales o reducciones de impuestos no tiene validez jurídica ni fuerza legal respecto a estas exenciones o reducciones, sino únicamente si el mismo es aprobado por el Congreso Nacional, y solo a partir del momento de esta aprobación es que pueden surtir efectos las exenciones o reducciones.

Sin embargo, y en virtud del Principio de Separación de los Poderes Públicos, el Congreso Nacional solo puede aprobar o no un contrato administrativo, no teniendo facultad para modificarlo.

B) Excepción al Principio.

Un aspecto de gran interés que aparenta ser una excepción al Principio de Legalidad Tributaria para las exenciones, resulta del artículo 128, numeral 2, letra d), de la Constitución al disponer que el Presidente de la República puede válidamente celebrar contratos administrativos que contengan exenciones fiscales, sin necesidad de someterlos a la aprobación del Congreso Nacional, cuando el monto de las exenciones que se conceden no sea superior a 200 salarios mínimos del sector público. En efecto, este artículo 128 establece que “el monto máximo para que dichos contratos y exenciones puedan ser suscritos por el Presidente de la República sin aprobación congresual, será de doscientos salarios mínimos del sector público.”

Sin embargo, de esta disposición constitucional presenta algunas incertidumbres que confunden su aplicabilidad:

1) Cuando el texto se refiere al monto máximo de 200 salarios mínimos del sector público, se refiere a un monto mensual, anual o durante toda la vigencia del contrato?

2) Cómo puede calcularse de antemano si el monto de la exención que se otorga sobrepasará o no de 200 salarios mínimos del sector público? Por ejemplo, si a una empresa se le otorgan exenciones del Impuesto sobre la Renta, cómo puede el Presidente de la República determinar por anticipado cuáles serían los beneficios que tendrá esa empresa y cuánto sería su impuesto a pagar, para determinar si ese contrato requerirá o no de la aprobación del Congreso Nacional?

Lo cierto es que se trata de un asunto de difícil interpretación que solo los tribunales correspondientes podrán resolver cuando conozcan de un caso en particular. Por nuestra parte no nos atrevemos a especular dando respuestas a estas interrogantes.

V.- Clasificación de las Exenciones.

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

A) Exenciones Legales, Exoneraciones y Exenciones Contractuales.

Según se expresó anteriormente, de conformidad con la Constitución de la República, existen tres medios posibles para otorgar exenciones tributarias:

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

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

3) Por Contrato Administrativo: El artículo 244 de la Constitución señala que los particulares sólo pueden adquirir, mediante contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho de beneficiarse de exenciones, exoneraciones, reducciones o limitaciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.

Sin embargo, el artículo 128, numeral 2, letra d), de la Constitución dispone que el Presidente de la República pueda válidamente celebrar contratos administrativos que contengan exenciones fiscales, sin necesidad de someterlos a la aprobación del Congreso Nacional, cuando el monto de las exenciones que se conceden no sea superior a 200 salarios mínimos del sector público.

B) Totales o Parciales.

Esta clasificación se hace tomando en consideración si la exención se refiere a todos los tributos o solo a uno o varios tributos, o si se refiere a la totalidad del monto de los tributos o a una parte de su monto. En este

sentido, se habla de exención total cuando la exención comprende todos los tributos o la totalidad del monto de un tributo; por el contrario, la exención sería parcial cuando sólo comprende uno o varios tributos o una parte del monto de uno o varios tributos.

La Constitución dominicana contempla ambos tipos de exención, al hablar en su artículo 244 de “exenciones, exoneraciones, reducciones o limitaciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales.”

C) Objetivas y Subjetivas.

Las exenciones objetivas son aquellas que no toman en consideración la persona que se beneficia de las mismas, como por ejemplo las exenciones sobre ciertos productos industrializados en el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS). Por el contrario, las exenciones subjetivas son aquellas que se otorgan tomando en consideración la persona del beneficiario de la exención, como serían las exenciones que se conceden mediante contratos aprobados por el Congreso Nacional o a través de algunas leyes de incentivos fiscales.

D) Transitorias y Permanentes.

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

E) Absolutas o Condicionadas.

De acuerdo con esta clasificación se consideran exenciones absolutas aquellas que no se encuentran sujetas a que el beneficiario cumpla con determinadas condiciones, como por ejemplo las prestaciones laborales,

las cuales se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con el literal k) del artículo 299 del Código Tributario. Las exenciones condicionadas, por su parte, son aquellas que se encuentran sujetas al cumplimiento de ciertas condiciones por parte del beneficiario, como por ejemplo la exención contemplada en un contrato aprobado por el Congreso Nacional en el cual se estipule que el beneficiario de la exención deber construir ciertas obras o realizar tal o cual inversión antes de poder disfrutar de la exención.

VI.- Finalidad de las Exenciones.

El objetivo principal de las exenciones, además de coadyuvar al cumplimiento del mandato constitucional de capacidad contributiva, eximiendo de impuestos a aquellas personas de poca capacidad económica para contribuir o tributar, también es servir como instrumento del desarrollo económico y social del país, pues a través de ellas se puede incentivar que la inversión privada se destine a áreas o sectores de interés nacional o a la producción y consumo de determinadas mercancías y servicios o a actividades de interés público o bien social.

Sin embargo, de acuerdo con el artículo 244 de la Constitución las exenciones tributarias subjetivas o que benefician solo a determinados particulares, como aquellas que se conceden por concesiones o contratos administrativos, solo pueden concederse cuando las mismas tengan la siguiente finalidad:

1) Cuando incidan en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional; o

2) Para cualquier otro objeto de interés social.

Por lo tanto, ni siquiera el Congreso Nacional puede otorgar exenciones a particulares que no cumplan estrictamente con estos preceptos constitucionales, pues de lo contrario se trataría de una exención nula de pleno derecho.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 128, numeral 2, letra d), de la Constitución el Presidente de la República puede válidamente celebrar contratos administrativos que contengan exenciones fiscales, sin necesidad de someterlos a la aprobación del Congreso Nacional

cuando el monto de las exenciones que se conceden no sea superior a 200 salarios mínimos del sector público. Sin embargo, y aún cuando este artículo 128 no lo dice expresamente, al hablarse de contratos administrativos que conceden exenciones, entendemos que también en estos casos el Presidente de la República debe respetar el artículo 244 de la Constitución, respecto de la finalidad de las exenciones, pues el artículo 128 no lo libera de esta finalidad, sino únicamente de la aprobación u homologación por parte del Congreso Nacional.

VII.- Vigencia, Cese y Revocación de las Exenciones.

A) Vigencia de las Exenciones.

Las exenciones tienen efectos constitutivos de derechos, no mero acto declarativo, pues la exención solo existe a partir de la entrada en vigencia de la ley o del contrato administrativo homologado por el Congreso Nacional o partir del momento en que se cumplan las condiciones exigidas al beneficiario en la ley, contrato o concesión y se mantienen vigentes durante todo el tiempo que establezca la ley o el contrato.

B) Cese o Revocación de las Exenciones.

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

1) Decaimiento del Plazo de Exención.

En el caso de las exenciones transitorias la ley que establece la exención podría consagrar su vigencia por un determinado período de tiempo. Así, por ejemplo, cuando la propia ley establece que el período de su vigencia o de la exención es solo por un año. Llegado el término consagrado en la ley, tanto la ley como la exención dejan de existir.

A su vez, la ley podría establecer que las exenciones se concederían por un determinado período de tiempo, como por ejemplo un plazo

máximo de cinco años, o para obras o actividades que se realicen durante cierto período de tiempo. En estos casos, la exención caduca al llegar el término contemplado en la ley o la concesión. Como ejemplo de estos casos se cita la Ley No.587, de fecha 21 de abril de 1977, hoy sin vigencia, que estableció una exención del Impuesto sobre la Renta a las rentas provenientes de edificios que se construyeran en ciertas ciudades de la República Dominicana y cuyo costo total excediera de una suma señalada expresamente por la ley, "siempre que se comience a construir antes del 31 de diciembre del año 1977."

2) Incumplimiento de Condiciones.

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

Lanziano, en Teoría General de la Exención Tributaria, nos dice que "pueden establecerse exentados condicionales, sujetos a condiciones suspensivas o resolutorias, con la particularidad que cumplida la condición suspensiva, recién entonces se es exentado, por lo cual las relaciones nacidas con anterioridad a la realización del evento, siguen siendo tales, adeudándose las obligaciones generadas y que, a partir de la producción del evento, los soportes fácticos, no son atribuibles, no son suficientes por falta de conexión, para cristalizar relaciones tributarias, ocurriendo algo diverso con los exentados bajo condición resolutoria, puesto que hasta la producción de ésta, disfruta de las prerrogativas de los exentados simples o comunes y que recién a partir de la pérdida

del estado de exentado, por haberse dado la condición resolutoria, en lo sucesivo, se es no exentado o potencial sujeto pasivo.”

3) Supresión del Impuesto.

La exención puede estar contenida en una ley de carácter general o basada en una ley que faculte a determinados órganos administrativos a conceder las exenciones o estar contenida en un contrato administrativo homologado por el Congreso Nacional y que se refiriera a un impuesto en particular. En cualquiera de los casos cuando la ley que crea ese impuesto específico es derogada o el impuesto deja de tener vigencia en aquellos casos de impuestos establecidos para regir solo para un determinado período de tiempo, automáticamente ese impuesto es suprimido o cesa en su vigencia, asimismo la exención desaparece por falta de objeto, pues no puede existir una exención sobre un tributo inexistente.

4) Fallecimiento o Disolución del Beneficiario.

Cuando se trata de exenciones concedidas a una persona física o moral determinada, su fallecimiento o su disolución como persona jurídica entraña a partir de ese momento la inmediata cesación de las exenciones concedidas, pues las exenciones son intransferibles a terceros, ya sea por sucesión o por contrato, salvo los casos en los cuales se trate de una exención otorgada mediante contrato administrativo aprobado por el Congreso Nacional y se de cumplimiento a la parte final del artículo 244 de la Constitución, que dispone que la transferencia de los derechos de exención fiscal otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.

5) Derogación de la Ley que Establece la Exención.

Cuando la ley que establece la exención es derogada, la ley deja de existir y con ella la exención. Sin embargo, en razón de que el artículo 244 de la Constitución señala que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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”, es preciso hacer algunas distinciones para no violentar la irrevocabilidad consagrada en este artículo y los derechos adquiridos del interesado.

a) Exenciones Concedidas por la Ley.

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

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

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

b.1) Si la exención es aprobada por un órgano administrativo que cumple con la ley, y se aprueba la exención por un período de tiempo determinado, la misma no puede ser revocada durante ese período de tiempo, ni siquiera por otra ley que la revoque o que derogue la ley que concedió la exención, a menos que la concesión haya sido otorgada en violación a las leyes, caso en el cual hablaríamos de revocación por motivos de legalidad, no por motivos de oportunidad;

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

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

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

hubo exención respecto de esa persona y por tanto ni siquiera hablaríamos de revocación, pues sus derechos sobre la exención nunca existieron.

c) Exenciones Concedidas mediante Contrato Aprobado por el Congreso Nacional.

Para que el beneficiario pueda disfrutar de sus exenciones y alegar derechos adquiridos, no basta con que el contrato administrativo haya sido sometido al Congreso Nacional para su ratificación o que haya sido homologado únicamente por una de sus cámaras, sino que es requisito esencial para su validez que el mismo haya sido aprobado por ambas cámaras. En caso de que la aprobación del contrato se haya efectuado conforme establece la Constitución, a partir de ese momento empieza su vigencia y las exenciones que contempla no podrán ser revocadas antes de finalizar el período de tiempo para el cual se concedieron, ni siquiera por una ley que así lo disponga, a menos que dicho contrato estipule esa posibilidad de revocación o el beneficiario no cumpla con las condiciones que exige dicho contrato.

6) *Por Sanción.*

Algunas disposiciones legales, como el artículo 221, numeral 7, del Código Tributario, establecen como sanción por violación a las leyes tributarias, la “pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.” Cuando la ley establece con precisión en cuáles casos específicos al infractor se le debe sancionar de esta manera, entonces el beneficiario de una exención condenado a perder sus exenciones tributarias verá cesar la vigencia de estas. El problema que se plantea, como veremos posteriormente al tratar en esta misma obra los temas sobre la Potestad Sancionatoria de la Administración Tributaria y sobre las Infracciones y Sanciones Tributarias, es que nuestro Código Tributario no es claro acerca de quién puede aplicar este tipo de sanción, es decir si la Administración Tributaria en casos de Faltas Tributarias o si los tribunales penales en casos de Delitos Tributarios.

VIII.- La Ley No.4027, de Exoneraciones.

Ley No.4027, sobre Exoneración de Impuestos, Contribuciones o Derechos Fiscales y Municipales, del 19 de enero de 1955, señala en su

artículo 1 que en los casos en que una ley, una concesión o un contrato legalmente vigentes conceda exoneraciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales y municipales a determinadas personas o empresas, las solicitudes para cada exoneración deberán ser encaminadas para su decisión al Ministerio de Hacienda, en los formularios que dicho Ministerio prescriba, por conducto del Departamento relacionado con la actividad correspondiente a la persona o empresa que solicite la exoneración.

En su párrafo I este artículo 1 expresa que en el caso de exoneraciones acordadas por contrato, el Departamento que intervenga en la tramitación de la solicitud deberá cerciorarse previamente si los electos cuya exoneración se solicita, corresponden a las necesidades de las construcciones o servicios convenidos, de conformidad con el contrato intervenido. El Departamento al recomendar la solicitud, hará constar en el oficio de remisión, que la exoneración solicitada procede según las comprobaciones hechas por éste y que se ajusta a las estipulaciones del contrato.

Por su parte, el párrafo III de este artículo 1 señala que las exoneraciones otorgadas en virtud de las disposiciones contenidas el párrafo II del presente artículo, caducarán al año de haber sido concedidas, si en la misma concesión no se estipula plazo o si el beneficiario no justifica la imposibilidad de aprovecharlas en su totalidad en el tiempo señalado. En el caso de que justifique dicha imposibilidad, el Ministro de Hacienda podrá extender el beneficio de dichas exoneraciones por un tiempo no mayor de 6 meses.

Las exoneraciones serán concedidas en los casos en que proceda, sobre las importaciones directas y nunca sobre compras efectuadas dentro del territorio nacional, salvo disposición expresa de los contratos o concesiones en que se funden. Sin embargo, las personas físicas o morales autorizadas por sus contratos para importar combustibles y derivados del petróleo con derecho al disfrute de exoneración, podrán adquirir al por mayor de las empresas importadoras, las cantidades que sean aprobadas por el Ministro de Hacienda, tras pasándoles los órdenes de exoneración pero éstas tendrán que ser aplicadas al pago de importaciones futuras si la empresa importadora hubiese pagado sus impuestos en el momento en que se efectúa la venta.

Toda solicitud de exoneración deberá citar el texto legal o contractual en que se apoye, la denominación del artículo o artículos comprendidos

en la solicitud, su valor y deberá contener una declaración jurada del solicitante en la cual se afirme que los artículos cuya exoneración se solicita no serán traspasados a terceras personas sin cumplirse las formalidades de esta ley. La referida solicitud deberá estar acompañada de los documentos siguientes: a) Copia del pedido de los efectos cuya exoneración se solicita, con detalles en idioma español; y b) Originales de las facturas consular, comercial y del conocimiento de embarque. Cuando los documentos indicados en los incisos a) y b) no puedan anexarse a la solicitud de exoneración porque los artículos se hayan declarado a depósito, bastará entonces anexar copia de la factura comercial y una certificación del Interventor de Aduana correspondiente, indicando que los artículos cuya exoneración se solicita no han pagado los impuestos o derechos aduanales.

De acuerdo con el Decreto No.162-11, del año 2011, las solicitudes de exoneración de impuestos amparadas en leyes, concesiones o contratos ratificados por el Congreso Nacional que se hagan ante la Administración Tributaria, deberán estar acompañadas de una carta o certificación del Ministerio de Hacienda donde se apruebe esta solicitud.

Señala el artículo 7 de esta Ley No.4027 que ninguna persona o empresa que utilice artículos exonerados de impuestos, podrá traspasarlos por donación, venta o cualquier otra forma, a terceras personas o empresas, sino transcurridos cinco años a contar de la importación, pagando por todo impuesto un 10% sobre el valor de la venta. Sin embargo, cuando el traspaso de artículos se efectúe antes de transcurrir el plazo indicado, la persona o empresa que haga el traspaso, deberá pagar antes del mismo los impuestos de que hubiesen sido exonerados dichos artículos, cargándolos al adquirente si así le conviniere. Dichos impuestos se calcularán en proporción al tiempo que falte para cumplirse los plazos señalados en el artículo que antecede.

Por su parte, el artículo 237, numeral 2, del Código Tributario establece que es un caso especial de defraudación tributaria, “emplear mercancías o productos beneficiados por exoneraciones o franquicias en fines o por poseedores distintos de los que corresponde según la exención o franquicia.”

CAPÍTULO II

Las Exenciones en el Código Tributario

Nuestro Código Tributario no define lo que debe entenderse por exención o exoneración, lo cual nos ha obligado a acudir a la doctrina y al derecho comparado. Además, muy pocas de sus disposiciones se refieren a ellas dentro del Título I dedicado a las normas generales sobre los tributos. Solo el artículo 7, párrafo I, del mismo consagra que “la exención de la obligación tributaria, no libera al contribuyente del cumplimiento de los demás deberes formales que le corresponden.”

Por otra parte, en nuestro ordenamiento jurídico tributario cada ley tributaria establece sus propias exenciones, de donde habría que recurrir a cada una de estas leyes para poder hacer un análisis de cada tributo y las exenciones que se contemplan. A manera de ejemplo se citan a continuación algunas de las exenciones que recaen sobre aquellos tributos internos nacionales que fueron incorporados al Código Tributario al momento de su entrada en vigencia.

I.- Impuesto Sobre la Renta.

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

- a) Las rentas del Estado, del Distrito Nacional, de los Municipios, de los Distritos Municipales y de los establecimientos públicos en cuanto no provengan de actividades empresariales de naturaleza comercial o industrial, desarrolladas con la participación de capitales particulares o no.
- b) Las rentas de las Cámaras de Comercio y Producción.
- c) Las rentas de las instituciones religiosas, cuando se obtengan por razón directa del culto;

d) Las rentas que obtengan las entidades civiles del país de asistencia social, caridad, beneficencia, y los centros sociales, literarios, artísticos, políticos, gremiales y científicos, siempre que tales rentas y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los asociados. Cuando estas entidades generen rentas provenientes de actividades de naturaleza distinta a los propósitos para los cuales fueron creadas, dichas rentas estarán sujetas a este impuesto. Quedan excluidas de esta exención aquellas entidades organizadas jurídicamente como compañías por acciones u otra forma comercial, así como aquellas que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, Juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares.

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

f) Los sueldos y otros emolumentos percibidos por los representantes diplomáticos o consulares y otros funcionarios o empleados extranjeros de gobiernos extranjeros, por el ejercicio de esas funciones en la República. Esta exclusión se concede a base de reciprocidad de los gobiernos extranjeros y se aplica igualmente a representantes, funcionarios y empleados extranjeros de los Organismos Internacionales de que forma parte la República Dominicana, y a las Agencias de cooperación técnica de otros gobiernos.

g) Las indemnizaciones por accidentes del trabajo.

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

i) Los aportes al capital social recibidos por las sociedades. Sin embargo, en el caso de aportes en especie, el mayor valor del bien aportado, resultante de la comparación del valor de costo de adquisición o producción, ajustado por inflación, correspondiente al mismo bien al momento del aporte, estará gravado con este impuesto en cabeza del socio o aportante.

j) La adquisición de bienes por sucesión por causa de muerte o donación. Sin embargo, en el caso de donación, el mayor valor de costo de adquisición o producción con el correspondiente a ese mismo bien al

momento de la donación, estará gravado con el impuesto de esta ley en cabeza del donante.

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

l) Las asignaciones de traslado y viáticos, conforme se establezca en el Reglamento.

m) El beneficio obtenido hasta la suma de RD\$1,887,313.00 (Valor actualizado por inflación para el año 2011) en la enajenación de la casa habitación, cuando se cumplan acumulativamente las siguientes condiciones:

1) Que haya sido propiedad del enajenante en los 3 años anteriores a contar del momento de la enajenación.

2) Que haya constituido su residencia principal por ese mismo período.

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

ñ) Los dividendos pagados en efectivo, provenientes de una sociedad de capital a sus accionistas, siempre que se haya efectuado la retención a que se refiere el artículo 308 de este Código.

o) La renta neta anual de las personas naturales residentes en la República Dominicana, hasta la suma de RD\$377,462.00, ajustables por inflación. (Valor actualizado por inflación para el año 2011)

p) Los bienes, servicios o beneficios proporcionados por un patrono a una persona física por su trabajo en relación de dependencia que no constituyan remuneraciones en dinero, en tanto estén gravados con el impuesto sobre retribuciones complementarias contemplado.

q) La compensación por enfermedad o lesión pagadera en virtud de un seguro de salud o invalidez.

r) Las pensiones alimenticias determinadas por sentencia o por ley.

s) 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. Las personas morales incluirán los intereses percibidos de tales instituciones, por todo concepto, en su balance imponible anual.

II.-Impuesto a las Transferencias de Bienes Industriales y Servicios (ITBIS).

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

A) Bienes Exentos.

El numeral 1 del artículo 343 del Código Tributario consagra que la transferencia y la importación de los bienes que se detallan en ese numeral 1 están exentas del ITBIS, agregando que en caso de que un bien exento forme parte de una sub-partida del Arancel de Aduanas de la República Dominicana que incluya otros bienes, estos últimos no se considerarán exentos. En este numeral 1 se presenta una amplia variedad de productos exentos, pertenecientes a la canasta familiar, como una forma de no gravar con el impuesto los productos de consumo masivo que adquieren los más pobres, tales como productos alimenticios básicos y medicamentos, respetando así la capacidad contributiva de los menos desposeídos, aunque al tratarse de exenciones generales objetivas también benefician a los más ricos, con su consecuente efecto de regresividad.

El numeral 2 señala que están exentas del ITBIS las importaciones definitivas de bienes de uso personal efectuadas con franquicias de derechos de importación, con sujeción a los regímenes especiales relativos a equipaje de viaje de pasajeros, de personas lisiadas, de inmigrantes, de residentes en viaje de retorno, de personal del servicio exterior de la Nación y de cualquier otra persona a la que se dispense ese tratamiento especial.

En su numeral 3 se establece también como exentas del ITBIS las importaciones definitivas efectuadas con franquicias en materia de derechos de importación por las instituciones del sector público, misiones diplomáticas y consulares, organismos internacionales y regionales de

los que la República Dominicana forma parte, instituciones religiosas, educativas, culturales, de asistencia social y similares. Por su parte, el numeral 4 prescribe que las importaciones definitivas de muestras y encomiendas exceptuadas del pago de derechos de importación están exentas de este impuesto.

Asimismo, en su numeral 5 se consigna que están exentas del ITBIS las importaciones de bienes amparadas en régimen de internación temporal y en su numeral 6 que esta exención del ITBIS beneficia las importaciones de máquinas y piezas de repuestos para las mismas, materias primas e insumos y equipos y sus repuestos, realizadas por empresas de las zonas francas industriales de exportación.

A su vez, el numeral 7 de este artículo 343 del Código Tributario señala como exentas del ITBIS las importaciones de cualquier otro bien incluido en los literales a) - j) del artículo 13 de la Ley 14-93, sobre Arancel de Aduanas.

Dispone el párrafo I de este artículo 343 que cuando la importación hubiere gozado de un tratamiento especial en razón del destino expresamente determinado y, en un plazo inferior a los 3 años a contar del momento de la importación, el importador de los mismos cambiare su destino, nacerá para este la obligación de ingresar la suma que resulte de aplicar, sobre el valor previsto en el numeral 2) del artículo 338 de este Título, la tasa a la que hubiese estado sujeta en su oportunidad de no haber existido el referido tratamiento. Este pago deberá ejecutarse dentro de los 10 días de realizado el cambio.

Finalmente el párrafo II de este artículo 343, modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, establece que están exentos del pago de este impuesto las importaciones y adquisiciones en el mercado local de materias primas, material de empaque, insumos, maquinarias, equipos y sus repuestos directamente relacionados con la fabricación o producción de medicinas para uso humano y animal, fertilizantes, agroquímicos y alimentos para animales, cuando sean adquiridos por los propios laboratorios farmacéuticos, fábricas de fertilizantes, agroquímicos y alimentos de animales; los insumos para la fabricación de fertilizantes; e insumos para la producción de alimentos para animales, de acuerdo con lo que dicte el Reglamento de Aplicación del Título II y III del Código Tributario. En caso de que la importación se realice para fines distintos a los contemplados en este

párrafo, la Dirección General de Aduanas procederá al cobro de los derechos arancelarios y a la penalización del importador conforme a lo establecido en la Ley de Aduanas vigente.”

B) Servicios Exentos.

De conformidad con el artículo 344 del Código Tributario, la provisión de los servicios que se detallan a continuación está exenta del pago del Impuesto sobre las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios:

- 1) Servicios de educación, incluyendo servicios culturales: teatro, ballet, ópera, danza, grupos folklóricos, orquesta sinfónica o de cámara.
- 2) Servicio de salud.
- 3) Servicios financieros, incluyendo seguros.
- 4) Servicios de planes de pensiones y jubilaciones.
- 5) Servicios de transporte terrestre de personas y de carga.
- 6) Servicios de electricidad, agua y recogida de basura.
- 7) Servicios de alquiler de viviendas.
- 8) Servicios de cuidado personal.

III.- Impuesto Selectivo al Consumo.

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

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

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

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

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

e) Las exportaciones de bienes gravados por este impuesto.

CAPÍTULO III

Las Exenciones en Leyes de Incentivos

En la República Dominicana existen distintas leyes que por razones de interés social o de incentivos a la producción de bienes y servicios o al desarrollo de áreas geográficas de interés nacional, consagran exenciones fiscales. Entre estas leyes citamos las siguientes:

I.- Organizaciones de Interés Social.

A) Cámaras de Comercio y Producción.

Reguladas por la Ley No.50-87, del 21 de mayo de 1987, en su artículo 1 se señala que las Cámaras de Comercio y Producción que se establezcan conforme a la presente ley serán instituciones con personalidad jurídica y carácter autónomo que sin fines de lucro estarán destinadas a favorecer el desarrollo y estabilidad de la actividades económicas del país y especialmente la de aumentar el bienestar y el progreso general dentro de sus respectivas Jurisdicciones. Para el logro de sus metas dichas Cámaras impulsarán la actuación de la iniciativa particular en beneficio del interés colectivo y procurarán mantener la más armónica y recíproca comunicación entre los sectores público y privado.

En su artículo 22 se dispone que las Cámaras de Comercio y Producción disfrutarán de franquicia postal y telegráfica del mismo modo en que hasta ahora han venido disfrutando para sus comunicaciones internas, así como de la exoneración del pago de todo impuesto, tasa o contribución, presente o por crearse en el futuro.

B) Organizaciones No Lucrativas.

Ley No.122-05, promulgada el 8 de abril del 2005, establece el régimen jurídico de las organizaciones no lucrativas o asociaciones sin fines de

lucro, consignando en su artículo 50 que las organizaciones sin fines de lucro, una vez cumplidos los requisitos legales para su constitución y sean autorizadas a operar en el país, gozarán de una exención general de todos los tributos, impuestos, tasas, contribuciones especiales, de carácter nacional o municipal, vigentes o futuros. Añade en su único párrafo que de igual manera y en la misma medida, dichas instituciones estarán exentas de cualquier impuesto que grave las donaciones y legados, cuando califiquen como donatarias o legatarias de personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, organismos internacionales y gobiernos.

Sin embargo, para poder beneficiarse de estas exenciones, las organizaciones no lucrativas deben cumplir con los deberes formales puestos a su cargo por las leyes y con aquellos deberes que se indican en el artículo 51 de dicha Ley, tales como estar inscritos y registrados en el o en los registros habilitados para inscribir las organizaciones sin fines de lucro. El número de registro de identificación dado por la Dirección General de Impuestos Internos deberá ser impreso en los documentos y cheques de las asociaciones sin fines de lucro y haber presentado su declaración jurada informativa anual por ante la Dirección General de Impuestos Internos, en la forma que lo dispongan los reglamentos y normas establecidas al respecto.

En su artículo 52 esta ley prescribe que las personas físicas o morales podrán donar a las asociaciones sin fines de lucro todo tipo de bienes. En caso de donaciones en naturaleza, el valor conferido por la persona donante a los bienes donados estará sujeto a verificación y gozarán de la exención en razón del monto real del valor donado.

II.- Incentivos Fiscales a Empresas.

A) Cinematografía.

La Ley No.108-10, promulgada el 29 de julio del 2010, sobre Incentivo a la Cinematografía, tiene como finalidad desarrollar en el país actividades de creación, producción, distribución, exhibición y formación cinematográfica y audiovisual e industrias técnicas conexas, consignando el siguiente Régimen de Estímulo a la Actividad Cinematográfica:

Artículo 33.- Requisitos para optar por los incentivos. Pueden beneficiarse de los incentivos fiscales a la actividad cinematográfica en la República Dominicana, las personas físicas o jurídicas que administren, fomenten, promuevan o desarrollen películas cinematográficas y otras obras audiovisuales que cumplan con los requerimientos establecidos a continuación:

1) Contar con el Permiso Único de Rodaje.

2) Contar con una póliza de seguro de responsabilidad civil que responda en caso de daños y perjuicios ocasionados a terceros.

3) Estar registrado en el Sistema de Información y Registro Cinematográfico Dominicano, con excepción de las películas extranjeras producidas en la República Dominicana que sólo requerirán de lo establecido en los incisos 1 y 2 del presente artículo.

4) Que el 20% del monto presupuestado para la película cinematográfica u otra obra audiovisual a ser desarrollada, sea gastado en la República Dominicana o que el capital dominicano invertido no sea inferior al 20% de su presupuesto.

5) Que cuente con una participación mínima de dominicanos, de conformidad con la presente ley.

Párrafo I.- Las películas extranjeras producidas en la República Dominicana podrán beneficiarse de todos los incentivos establecidos en esta ley, con excepción del beneficio del uso de los fondos de promoción cinematográfica.

Párrafo II.- La Dirección General de Cine puede reducir la participación de personal dominicano establecido anteriormente, en caso de que la República Dominicana no pueda suplir la demanda de personal con la capacitación requerida para las funciones a ser implementadas en las películas cinematográficas u otras obras audiovisuales a ser desarrolladas.

Artículo 34.- Estímulo tributario a la inversión en la cinematografía nacional. Las personas jurídicas que realicen inversiones en dinero efectivo a los proyectos cinematográficos de largometraje dominicanos previamente aprobados por la Dirección General de Cine (DGCINE), tienen derecho a deducir o calcular el 100% del valor real invertido para

efectos de calcular el Impuesto Sobre la Renta a su cargo, correspondiente al período gravable en que se realice la inversión.

Párrafo I.- El monto de esta inversión no puede superar el 25% del total de impuestos a pagar por el inversionista para el ejercicio fiscal correspondiente.

Párrafo II.- En el caso de donaciones recibidas, las mismas deben ser deducibles hasta el 5% de la renta neta imponible del ejercicio, conforme a lo dispuesto por el Código Tributario dominicano.

Párrafo III.- En caso de donaciones al FONPROCINE, se deben expedir Certificados de Donación Cinematográfica por la Dirección General de Cine (DGCINE).

Párrafo IV.- En ningún caso se considerarán como inversión los apoyos o estímulos otorgados con recursos de FONPROCINE al respectivo proyecto.

Artículo 35.- Estímulo Tributario por Reinversión en la Industria Cinematográfica. Por un término de 10 años, a partir de la vigencia de esta ley, la renta de los productores, distribuidores de largometraje dominicanos en el territorio nacional o en el exterior, y exhibidores, que se capitalice o reserve para desarrollar nuevas producciones o inversiones en el sector cinematográfico, será exenta hasta del 100% del valor del Impuesto Sobre la Renta.

Artículo 36.- Incentivos al Establecimiento de Nuevas Salas de Cine. Se declara de especial interés para el Estado, el establecimiento de salas de cine en todo el territorio nacional.

Artículo 37.- Exoneraciones a la construcción de salas de cine. Las personas naturales o jurídicas que inviertan capitales en la construcción de salas de cine en el Distrito Nacional y el municipio de Santiago de los Caballeros, quedan exoneradas del 50% del Impuesto sobre la Renta por un período de 15 años por concepto de los ingresos generados por las respectivas salas.

Párrafo: Para las demás provincias y municipios del país, la exención contemplada en el presente artículo será de un 100%.

Artículo 38.- Exoneraciones por renglones. Del mismo modo que el artículo anterior, quedan exonerados en los siguientes renglones:

1) De los impuestos nacionales y municipales cobrados por emitir los permisos de construcción, incluyendo los actos de compra de inmuebles, durante un período de 5 años, a partir de la vigencia de esta ley.

2) De los impuestos de importación y otros impuestos, tales como tasas, derechos, recargos, incluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), que fueren aplicables sobre los equipos, materiales y muebles que sean necesarios para el primer equipamiento y puesta en operación de la sala de cine que se tratase, en un período de 5 años, a partir de la vigencia de esta ley.

Artículo 39.- Exención del ITBIS y otros impuestos. Las películas extranjeras producidas en la República Dominicana están exentas del pago de ITBIS, Impuesto sobre la Renta y cualquier otra tasa municipal o de cualquier otra naturaleza, en lo referente al rodamiento, equipos de filmación, y en general de la producción cinematográfica, con excepción de lo establecido en el artículo 23.

Artículo 40.- Exención Impositiva. Están exentos del pago del Impuesto sobre la Renta, los ingresos obtenidos por personas naturales o jurídicas domiciliadas en la República Dominicana, que presten servicios técnicos para todas las filmaciones rodadas en nuestro territorio, en lo que respecta a su producción.

Artículo 41.- Incentivo al establecimiento de estudios de filmación o grabación. Las personas naturales o jurídicas que establezcan estudios de filmación o grabación de obras cinematográficas en el territorio nacional, disfrutarán de una exención del 100% del pago del Impuesto sobre la Renta obtenido en su explotación, durante un período de 15 años, a partir de la vigencia de esta ley.

Párrafo.- Durante un período de 10 años, a partir de la vigencia de esta ley, podrán importarse libres de impuestos los bienes de capital requeridos para efectos de lo previsto en este artículo.

Artículo 42.- Derechos aduaneros a importación de largometraje nacionales. Los soportes materiales y copias de largometraje dominicanos que sean importados al territorio nacional deben pagar tributos, gravámenes o derechos de aduana, con exclusividad sobre el valor tasado del respectivo soporte material. Lo anterior, sin perjuicio de que puedan ser cobijados por cualquier otro régimen aplicable que excluya el pago de tales derechos.

Artículo 43.- Importación temporal de equipos y bienes. Con el Permiso Único de Rodaje, expedido por la Dirección General de Cine (DGCINE), pueden importarse temporalmente al país por un término de 6 meses, prorrogables y de conformidad con los requisitos en la materia, los equipos y bienes consumibles o no, necesarios para la filmación, siempre que todos los bienes importados de esta manera sean exportados a la finalización del término.

Artículo 44.- Solicitud de Permiso Único de Rodaje. La persona física o moral interesada en beneficiarse de los incentivos de esta ley, debe dirigir su solicitud de Permiso Único de Rodaje ante la Dirección General de Cine (DGCINE).

Párrafo I.- El Permiso Único de Rodaje se expide de manera gratuita por un período de diez años.

Párrafo II.- El procedimiento para la obtención del Permiso Único de Rodaje, será establecido en el Reglamento de Aplicación de la presente ley.

Artículo 45.- Exoneración. Los soportes materiales y copias de largometrajes dominicanos o extranjeros que sean exportados o retornados al país, no pagarán tributos, gravámenes o derechos de aduana.

B) Competitividad e Innovación Industrial (Proindustria).

La Ley No.392-07, promulgada el 4 de diciembre del 2007, establece que tiene por objeto crear un nuevo marco institucional y un cuerpo normativo que permita el desarrollo competitivo de la industria manufacturera, proponiendo a estos efectos políticas y programas de apoyo que estimulen la renovación y la innovación industrial con miras a lograr mayor diversificación del aparato productivo nacional, el encadenamiento industrial a través del fomento de distritos y parques industriales y la vinculación a los mercados internacionales. Para cumplir con sus objetivos, esta ley proporcionará instrumentos para apoyar la agilidad logística, el incremento en las exportaciones, la colaboración entre distintos regímenes especiales, estimular las aglomeraciones y las cadenas productivas e impulsar la innovación y modernización industrial.

En su artículo 20 señala que estarán exentos del cobro del ITBIS en la Dirección General de Aduanas las materias primas, las maquinarias industriales y bienes de capital para las industrias detalladas en el artículo 24, de la Ley No.557-05, del 13 de diciembre del 2005, así como los demás bienes de capital y materias primas que gocen de una tasa arancelaria de 0%.

Dispone el artículo 24 de esta Ley que cuando virtud de leyes especiales, o regímenes de incentivos se establezcan facilidades para la compra de productos en el extranjero, tales como exención de aranceles, impuestos selectivos e ITBIS, se aplicarán idénticas facilidades a la compra de bienes fungibles producidos en territorio nacional.

Asimismo, en su artículo 25 esta Ley prescribe el reembolso de impuestos a los exportadores, al consignar que las personas jurídicas sean nacionales o extranjeras, calificadas por Proindustria, que exporten a terceros mercados tendrán derecho al reembolso de los impuestos de ITBIS, Selectivo al Consumo a las Telecomunicaciones, el Selectivo al Consumo a los Seguros, el Selectivo al Consumo de los Combustibles establecidos en la Ley No.495-06, y el impuesto a los cheques, en un porcentaje igual al porcentaje que represente los ingresos por exportaciones del total de ingresos por ventas en un período. El reembolso será calculado sobre la base de los pagos o adelantos no compensados que las empresas realicen por estos impuestos.

Con respecto al desarrollo de parques industriales, el artículo 32 de esta Ley consagra que la persona moral interesada en desarrollar y promover un parque industrial y autorizada por Proindustria, queda exonerada en un 100% de los impuestos en los siguientes renglones:

a) Impuestos nacionales y municipales que son cobrados por utilizar y emitir los permisos de construcción;

b) Los impuestos de importación y otros impuestos, tales como tasas, derechos, recargos, incluyendo el ITBIS, que se apliquen sobre los equipos, materiales y muebles que sean necesarios para el primer equipamiento y puesta en operación del parque industrial de que se trate o para la primera remodelación y adecuación de los parques calificados como parques industriales. Esta exención aplica a los bienes adquiridos para idénticos fines dentro de la República Dominicana.

A su vez, el párrafo del artículo 33 establece que los parques industriales y empresas industriales y agroindustriales que gocen de la condición de usuarios no regulados estarán exentos del pago de cualquier tasa, contribución, impuesto o cargo adicional al precio de energía y potencia contratada, salvo la compensación por uso de las instalaciones del sistema de transmisión o peaje de transmisión establecido en el artículo 85 de la Ley General de Electricidad.

De igual forma en su artículo 50 se consagran exenciones fiscales para promover por 5 años la renovación y modernización de las industrias, pudiendo deducirse hasta el 50% de la renta neta imponible del ejercicio fiscal del año anterior, las inversiones realizadas en la compra de maquinaria, equipo y tecnología.

C) Energías Renovables.

La Ley No.57-07, promulgada el 7 de mayo del 2007, consagra en su artículo 2 que la misma constituye el marco normativo y regulatorio básico que se ha de aplicar en todo el territorio nacional, para incentivar y regular el desarrollo y la inversión en proyectos que aprovechen cualquier fuente de energía renovable y que procuren acogerse a dichos incentivos.

Sobre las exenciones fiscales, el artículo 9 de esta Ley dispone que la Comisión Nacional de Energía recomendará la exención de todo tipo de impuestos de importación a los equipos, maquinarias y accesorios importados por las empresas o personas individuales, necesarios para la producción de energía de fuentes renovables contemplados en el párrafo II del presente artículo, que de acuerdo con el reglamento de la presente ley apliquen a los incentivos que ésta crea. La exención será del 100% de dichos impuestos. Este incentivo incluye también la importación de los equipos de transformación, transmisión e interconexión de energía eléctrica al SENI. Para los proyectos basados en fuentes renovables, que cumplan con esta ley. Los equipos y materiales dentro de este capítulo quedan también exentos del pago del ITBIS y de todos los impuestos a la venta final.

En su artículo 10 esta Ley prescribe exenciones al Impuesto sobre la Renta, al declarar que se liberan por un período de 10 años a partir del inicio de sus operaciones, y con vigencia máxima hasta el año 2020, del pago del Impuesto sobre la Renta sobre los ingresos derivados de la

generación y venta de electricidad, agua caliente, vapor, fuerza motriz, biocombustibles o combustibles sintéticos señalados, generados a base de fuentes de energía renovables, así como de los ingresos derivados de la venta e instalación de los equipos, partes y sistemas que se describen en el artículo 8, párrafo II de la presente ley, producidos en el territorio nacional con un valor agregado mínimo del 35%, a las empresas cuyas instalaciones hayan sido aprobadas por la CNE, según lo expuesto en los artículos 5 y 7, párrafos I y II respectivamente, y que se dediquen a la producción y venta de tales energías, equipos, partes y sistemas.

Asimismo, en su artículo 11 se consignan reducciones de impuestos sobre los intereses al financiamiento externo y en el artículo 12 incentivos fiscales a los autoprodutores, de hasta un 75% del costo de la inversión en equipos, como crédito único al impuesto sobre la renta, a los propietarios o inquilinos de viviendas familiares, casas comerciales o industriales que cambien o amplíen para sistemas de fuentes renovables en la provisión de su autoconsumo energético privado y cuyos proyectos hayan sido aprobados por los organismos competentes. Por otra parte, se conceden incentivos a proyectos comunitarios (artículo 13), tales como instituciones de interés social que deseen desarrollar fuentes de energía renovables a pequeña escala (hasta 500Kw) y destinado a uso comunitario.

En su artículo 23 se consigna que quedan exentas del pago de Impuestos sobre la Renta, tasas, contribuciones, arbitrios, aranceles, recargos cambiarios y cualquier otro gravamen por un período de 10 años, a partir del inicio de producción y máximo hasta el año 2020, las empresas o industrias dedicadas de modo específico y exclusivo a la producción de bioetanol y de biodiesel y de cualquier combustible sintético de origen renovable que resulte equivalente a los biocombustibles en cuanto a sus efectos medioambientales y de ahorro de divisas, incluyendo maquinarias y demás componentes específicos necesarios para la producción de biocombustibles, por las destilerías y/o bio-refinerías y/o por las plantas hidrolizadoras de celulosas, sean éstas autónomas o acopladas a las destilerías o a los ingenios azucareros u otras plantas industriales.

D) Fomento y Desarrollo Turístico.

La Ley No.158-01 establece regulaciones relativas al Fomento al Desarrollo Turístico para los polos de escaso desarrollo y nuevos polos

en provincias y localidades de gran potencialidad, y crea el Fondo Oficial de Promoción Turística, consignándose distintas exenciones fiscales.

El artículo 3 de la Ley detalla las actividades turísticas que se incentivan, entre las cuales se encuentran instalaciones hoteleras, resorts y/o complejos hoteleros, construcción de instalaciones para convenciones, ferias, congresos internacionales, festivales, espectáculos y conciertos, promoción de actividades de cruceros, construcción y operación de parques de diversión y/o parques ecológicos y/o parques temáticos, infraestructuras portuarias y marítimas al servicio del turismo, tales como puertos deportivos y marinos, acuarios, restaurantes, campos de golf, instalaciones deportivas y cualquier otra que pueda ser clasificable como establecimiento perteneciente a las actividades turísticas.

De acuerdo con esta Ley las empresas domiciliadas en el país que se acojan a los incentivos y beneficios de la presente ley, quedan exoneradas del pago de los impuestos en un 100%, aplicable a los siguientes renglones:

a) Del Impuesto sobre la Renta objeto de los incentivos según lo señalado en el artículo 2 de la presente ley.

b) De los impuestos nacionales y municipales por constitución de sociedades, por aumento de capital de sociedades ya constituidas, los impuestos nacionales y municipales por transferencias sobre derechos inmobiliarios, por ventas, permutas, aportes en naturaleza y cualquiera otra forma de transferencia sobre derechos inmobiliarios, del Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria. Así como de las tasas, derechos y cuotas por la confección de los planos, de los estudios, consultorías y supervisión y la construcción de las obras a ser ejecutadas en el proyecto turístico de que se trate, siendo esta última exención aplicable a los contratistas encargados de la ejecución de las obras.

c) De los impuestos de importación y otros impuestos, tales como tasas, derechos, recargos, incluyendo el ITBIS que fueren aplicables sobre las maquinarias, equipos, materiales y bienes muebles que sean necesarios para la construcción y para el primer equipamiento y puesta en operación de la instalación turística de que se trata.

d) No estarán sujetas a pago de impuestos ni retención alguna, los financiamientos nacionales e internacionales, ni los intereses de éstos, otorgados a las empresas que sean objetos de estos incentivos;

e) Las personas físicas o morales podrán deducir o desgravar de su renta neta imponible el monto de sus inversiones en proyectos turísticos comprendidos dentro del ámbito de esta ley, pudiendo aplicar a la amortización de dichas inversiones hasta un 20% de su renta neta imponible, cada año. En ningún caso el plazo de amortización podrá exceder de 5 años.

f) Habrá exención total y absoluta de las maquinarias y equipos necesarios para lograr un alto perfil en la calidad de los productos (hornos, incubadoras, plantas de tratamiento de control de producción y laboratorios, entre otros), al momento de la implantación.

g) Las exenciones establecidas por esta ley la aprovecharán las personas físicas o morales que realicen una o varias inversiones directamente con los promotores o desarrolladores en cualquiera de las actividades indicadas en su artículo 3, y en los Polos Turísticos y provincias y municipios descritos en su artículo 1 quedando excluida de tales beneficios cualquier transferencia posterior a favor de terceros adquirentes.

h) Las exenciones establecidas por dicha ley, aprovecharán a las personas físicas o morales que realicen una o varias inversiones directamente con los promotores o desarrolladores en cualquiera de las actividades indicadas en su artículo 3 y en los Polos Turísticos y/o provincias y/o municipios descritos en su artículo 1, quedando excluida de tales beneficios cualquier transferencia posterior a favor de terceros adquirentes.

i) Queda prohibido el establecimiento de nuevas cargas impositivas, arbitrios, tasas etc., durante el período de exención fiscal.

Dispone el artículo 6 de la Ley que el otorgamiento de los incentivos y beneficios a que se refiere la presente ley se limitará estrictamente a los nuevos proyectos cuya construcción se inicie luego de la promulgación de la misma.

De conformidad con el artículo 7, el período de exención fiscal correspondiente a cada proyecto, negocio o empresa turística será de 10 años, a partir de la fecha de terminación de los trabajos de construcción y equipamiento del proyecto objeto de estos incentivos. Se otorga un plazo que no excederá en ningún caso los 3 años, para iniciar en forma sostenida e ininterrumpida la operación del proyecto aprobado, plazo

cuyo incumplimiento conllevará a la pérdida *ipso-facto* del derecho de exención adquirido.

E) Libros y Bibliotecas.

La Ley No.502-08 del Libro y Bibliotecas, del 18 de diciembre de 2008, establece un Régimen de Incentivo a la Industria Editorial, a la Oferta de Libros y la Creación Literaria.

Artículo 16. Industria Editorial. La actividad de editar libros, los procesos gráficos y técnicos relacionados con la misma, así como la actividad de distribución y venta de libros, tienen carácter de industria para todos los efectos legales y de promoción económica y sectorial.

Párrafo: Estas actividades tienen acceso a los planes y programas de crédito y fomento industrial en las condiciones de cuantías, garantías, intereses y plazos que defina el Estado dentro de sus políticas de desarrollo para las demás industrias.

Artículo 17. Bienes no Gravados con ITBIS. La importación de libros y productos editoriales afines de carácter científico y cultural, así como la venta en la República Dominicana de libros y productos editoriales afines de carácter científico y cultural, quedan exentos del impuesto sobre la transferencia de bienes industrializados y servicios (ITBIS).

Artículo 18. Exención del ITBIS a la Industria Editorial. Quedan exentas del ITBIS la cadena de producción de libros y productos editoriales afines en sus componentes gráficos y de impresión en el país, según reglamentación del Poder Ejecutivo.

Artículo 19. Incentivo a la Actividad Empresarial Editorial. Las empresas editoriales, así como aquellas empresas dedicadas a los procesos de impresión, gráficos y técnicos relacionados con dicha actividad, siempre que estén constituidas en la República Dominicana como personas jurídicas dedicadas exclusivamente a la impresión, edición o publicación de libros y productos editoriales afines de carácter científico o cultural, quedan exentas del pago del impuesto sobre la Renta por un período de 10 años, siguientes a la entrada en vigencia de esta ley.

Párrafo: Para la aplicación del incentivo a que se refiere el presente artículo la impresión, edición y publicación debe realizarse en la República Dominicana.

Artículo 20. Incentivos a las Librerías. Las librerías que estén constituidas como personas jurídicas, gozan del mismo incentivo establecido en el artículo 19.

Artículo 21. Importación de Papel e Insumos. Las importaciones de papel, originales, fotografías, películas, grabados, cartones, planchas, tintas litográficas, materias primas e insumos, maquinaria y equipo para la impresión o edición de libros y productos editoriales afines de carácter científico o cultural en el país, quedan exentas de impuestos y gravámenes aduaneros.

Artículo 22. Importación de Libros y Productos Editoriales Afines de Carácter Científico o Cultural. Las importaciones de libros y productos editoriales afines de carácter científico o cultural, quedan exentas de impuestos y gravámenes aduaneros.

Artículo 23. Exportación. Las exportaciones de libros, revistas, folletos, coleccionables seriados o publicaciones de carácter científico o cultural, editados e impresos en la República Dominicana quedan exentas de todo gravamen.

Artículo 24. Exención del Impuesto de Renta a Autores y Traductores. Quedan exentos del impuesto sobre la renta los ingresos que por concepto de derecho de autor perciban los autores y traductores de libros de carácter científico o cultural, editados e impresos en la República Dominicana.

Párrafo: Los ingresos que por el mismo concepto obtengan los autores que sean nacionales dominicanos por libros editados e impresos en el exterior.

Artículo 25. Exención de Impuestos para Obras Literarias Premiadas. Los premios obtenidos por autores nacionales dominicanos por concepto de obras literarias en certámenes nacionales e internacionales de carácter cultural, quedan exentos de ITBIS, incluida su importación, así como del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 26. Compatibilidad de Incentivos. Los incentivos establecidos en esta ley son compatibles con los que se encuentren previstos en otras normas vigentes.

Artículo 27. Tarifas Postales. Los libros gozan de tarifa postal preferencial o reducida, de acuerdo con la ley nacional y con los convenios postales internacionales.

Párrafo: El Poder Ejecutivo alentará la adopción de estas tarifas preferenciales mediante convenios de cooperación.

Del Incentivo a la Donación del Sector Privado en la Red de Bibliotecas Públicas y Privadas

Artículo 40. Incentivo a la Donación del Sector Privado. Las personas jurídicas obligadas al pago del impuesto sobre la renta en la República Dominicana por el ejercicio de cualquier tipo de actividad, que realicen donaciones de dinero para la construcción, dotación o mantenimiento de bibliotecas de la Red de Bibliotecas Públicas, y a la Biblioteca Nacional tiene derecho a calcular el 150% del valor real donado para efectos de calcular el impuesto sobre la renta a su cargo correspondiente al período gravable en que se realice la donación.

Párrafo I: Este incentivo sólo es aplicable, previa verificación y aprobación del Ministerio de Cultura.

Párrafo II: Una vez aprobado el proyecto en los términos anteriores, la donación puede llevarse a cabo entre el donante y la entidad correspondiente que administre la biblioteca receptora de la donación.

Párrafo III: Para los efectos previstos en este artículo pueden acordarse con el respectivo donante, modalidades de divulgación pública de su participación.

Párrafo IV: Los recursos donados de conformidad con lo previsto en este artículo tienen la destinación especial que la donación señale y no pueden destinarse a otros fines.

Párrafo V: Estos recursos así donados no integrarán unidad de caja con los demás recursos de los presupuestos del Estado, sin perjuicio de los controles, contabilidades y sistemas presupuestarios necesarios.

Artículo 41. Importación de Bienes Donados. Están excluidos del impuesto sobre las ventas o impuesto de valor agregado, y de todo impuesto, las importaciones de bienes y equipos destinados a la dotación bibliotecaria, que sean donados en favor de bibliotecas que integren la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y la Biblioteca Nacional.

Párrafo. La donación de que se trate debe ser aprobada previamente por el Ministerio de Cultura.

Artículo 42. Exención de ITBIS a Pólizas de Seguros y Equipos de Software. No están gravadas con el ITBIS:

a) Las pólizas de seguros que amparen la infraestructura y dotación bibliotecaria de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y la Biblioteca Nacional.

b) Los componentes de software y equipos de cómputo importados o vendidos en el país, cuando sean adquiridos con destino a la organización informática de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y la Biblioteca Nacional.

Artículo 45. Impuestos a la Propiedad Inmobiliaria de la Red de Bibliotecas Públicas. Las entidades territoriales competentes propenden por exceptuar de impuestos que graven la propiedad inmobiliaria a los edificios donde funcionen con exclusividad y presten servicios bibliotecarios las bibliotecas que integran la Red Nacional de Bibliotecas Públicas.

Artículo 46. Régimen Arancelario. Queda exenta del pago de aranceles la importación de bienes relativos a la dotación bibliotecaria de las bibliotecas que integran la Red de Bibliotecas Públicas y la Biblioteca Nacional.

F) Pensionados y Rentistas de Fuente Extranjera.

La Ley No.171-07, promulgada el 13 de julio del 2007, señala en su artículo 2 que tanto los pensionados como los rentistas que cumplan con los requisitos y condiciones establecidas mediante la presente ley, podrán acogerse a los mismos beneficios y exenciones otorgados a los inversionistas extranjeros y ciudadanos residentes en el exterior, mediante las siguientes disposiciones legales:

a) Programa de Residencia por Inversión, creado mediante Decreto No.950, del 20 de septiembre del 2001, que permite a los inversionistas extranjeros obtener la residencia definitiva en un plazo de 45 días;

b) Ley No.14-93, del 26 de agosto de 1993, sobre Arancel de Aduanas de la República Dominicana, que exonera del pago de impuestos a los Ajuares del Hogar y Bienes Personales; y

c) Ley No.168, del 27 de mayo de 1967, sobre Exoneración Parcial de impuestos de Vehículos de Motor.

Adicionalmente, los pensionados y los rentistas que se acojan a la presente ley tendrán los siguientes beneficios, de conformidad a las condiciones y estipulaciones enunciadas en esta ley:

- 1) Exención de los impuestos sobre transferencias inmobiliarias, para la primera propiedad adquirida;
- 2) Exención del 50% de los impuestos sobre hipotecas, cuando las acreedoras sean instituciones financieras debidamente reguladas por la Ley Monetaria y Financiera;
- 3) Exención del 50% del Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria, cuando este aplique;
- 4) Exención de los impuestos que graven el pago de dividendos e intereses, generados en el país o en el extranjero; y
- 5) Exención del 50% del Impuesto sobre Ganancia de Capital, siempre y cuando el rentista sea el accionista mayoritario de la compañía que sea sujeto del pago de este impuesto y que dicha sociedad no se dedique a las actividades comerciales o industriales.

Asimismo, en su artículo 10 se dispone que las sumas declaradas como ingreso para hacerse acreedor a los beneficios de esta ley, estarán exentas de Impuestos sobre la Renta.

En su artículo 11 esta Ley consagra que los pensionados y los rentistas cuya solicitud de residencia haya sido acogida favorablemente conforme a las disposiciones de la presente ley, podrán beneficiarse de la exención del gravamen arancelario de las importaciones de efectos personales y del hogar, así como, equipos de oficios y profesionales usados, conforme a lo establecido por la Ley No.14-93, que exonera el pago de los impuestos a los ajueres del hogar y bienes personales a los extranjeros que vengán a residir definitivamente en el país. En adición a los requisitos y formalidades exigidos normalmente por la Dirección General de Aduanas para la aplicación de la Ley No.14-93, los pensionados y los rentistas deberán incluir en su solicitud, una copia de su Tarjeta de Residencia Definitiva.

Finalmente el artículo 14 de la Ley señala que todos los inmuebles adquiridos por los pensionistas y rentistas, bajo el amparo de esta ley, al momento de su venta a terceros, estarán exentos del pago del 50% del impuesto sobre ganancia de capital.

G) Reactivación y Fomento de las Exportaciones.

El artículo 1 de la Ley No.84-99 establece que el sistema de apoyo a las exportaciones constará de los siguientes mecanismos: 1) Reintegro de los Derechos y Gravámenes Aduaneros, 2) Compensación Simplificada de Gravámenes, el 3) Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo.

En su artículo 2 se expresa que se establece el reintegro de los derechos y gravámenes aduaneros pagados sobre las materias primas, insumos, bienes intermedios, etiquetas, envases y material de empaque importados por el propio exportador o por terceros (indirectos), cuando los mismos hubieran sido incorporados a bienes de exportación, o en el caso de aquellos productos que sean retornados al exterior en el mismo estado en que ingresaron al territorio aduanero dominicano. En todo caso, el monto de reintegro no excederá el importe de los gravámenes arancelarios pagados. Asimismo, quedan exentos del pago de derechos y gravámenes aduaneros los bienes exportados con carácter temporal para fines de ser sometidos a operaciones de reparación, mejoramiento o similares.

Por su parte, el artículo 6 de esta Ley dispone que las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, titulares de empresas que sean exportadoras de bienes, tendrán derecho a una compensación de los gravámenes aduaneros pagados por anticipado por un monto no mayor al equivalente al 3% del valor Libre a Bordo o Valor FOB de las mercancías exportadas, la cual se hará efectiva mediante la entrega de los Cheques Nominativos y/o Bonos de Compensación Tributaria. En cualquier circunstancia o bajo cualquier denominación, el monto de la compensación o devolución, a que se refiere este artículo, no debe exceder al importe de los gravámenes aduaneros pagados por anticipado.

Asu vez, el artículo 12 establece el reembolso del ITBIS y del Impuesto Selectivo al Consumo pagados al adquirir materias primas y bienes intermedios, tanto importados como de producción nacional, cuando éstos hayan sido incorporados a bienes de exportación, agregando en su único párrafo que los productores locales de materias primas, insumos, envases y etiquetas, se considerarán exportadores indirectos a los fines de recibir los beneficios de la presente ley, sujeto a los procedimientos establecidos en el Reglamento de Aplicación de la presente ley.

Dispone el artículo 13 que las ventas de productos provenientes del territorio aduanero nacional a las empresas localizadas en las Zonas Francas Industriales de Exportación, serán consideradas como exportaciones in-situ a los fines de recibir los beneficios de la presente ley, añadiendo que las ventas de materias primas, insumos, bienes intermedios, empaques y etiquetas que se realicen a las empresas que gocen de exenciones arancelarias en virtud de contratos especiales con el Estado Dominicano se les otorga el beneficio de la presente ley, siempre que las mismas se circunscriban a las mercancías autorizadas en dichos contratos y sólo durante la vigencia de los mismos.

H) Sector Textil y Pieles.

Consagra el artículo 1 de la Ley No.56-07, promulgada el 4 de mayo del 2007, que se declara de prioridad nacional los sectores pertenecientes a la cadena textil, confección y accesorios; pieles, fabricación de calzados y manufacturas de cuero y se crea un régimen nacional regulatorio para estas industrias que operan tanto bajo el régimen de zonas francas como en el mercado local, señalando en su artículo 2 que la importación y/o compra en el mercado local de los insumos, materias primas, maquinarias, equipos y servicios establecidos en el artículo tercero de esta ley, y realizadas por las empresas de los sectores pertenecientes a la cadena textil, confección y accesorios; pieles, fabricación de calzados y manufacturas de cuero, quedan exentas del pago del ITBIS y demás impuestos, dispuesto por la Ley 11-92 del 11 de mayo de 1992, modificada por la Ley 147, del 27 de diciembre del 2000.

En su artículo 3 se establece arancel único de tasa 0% para partidas que implican materia prima para producir textiles y pieles.

I) Zonas Francas Comerciales.

El artículo 1 de la Ley No.4315, del 22 de octubre de 1955, establece que se crea por la presente ley, dentro del territorio de la República, la institución de las "Zonas Francas", cuyas demarcaciones serán establecidas por decreto del poder Ejecutivo, señalando en su artículo 2 que las mercancías que se introduzcan en dichas Zonas Francas no estarán sujetas a las leyes y regulaciones aduaneras relativas a la

entrada y salida de mercancías y estarán exentas del pago de derechos e impuestos de importación y exportación sobre las mismas.

J) Zonas Francas Comerciales en Hoteles.

Mediante Decreto No.977-02, del 31 de diciembre del 2002 se crearon las Zonas Francas Comerciales en Hoteles, consignándose en su artículo 1 que cualquier tipo de bienes y efectos en el curso normal que podría ser importados, ya sea en contenedores, por unidad, o en cualquier otra forma que sea posible, destinado a las Zonas Francas, ya sea por aire, tierra o mar, con fines de ser vendidas en dichas Zonas Francas o en las extensiones de las mismas, que se establezcan según el presente decreto. Estas zonas francas operarán como tiendas de exhibición y ventas de mercancías y serán supervisadas por la Dirección General de Aduanas y el Ministerio de Turismo.

En su artículo 4 se expresa que las empresas de zonas francas instaladas según el presente decreto se beneficiaran de todas las exenciones de las regulaciones aduaneras y del pago de los impuestos de importación y exportación de las mercancías dispuestos en la Ley No.4315, del 22 de octubre del 1955.

K) Zonas Francas de Exportación.

Reguladas por la Ley No.8-90, promulgada el 15 de enero de 1990, las Zonas Francas de Exportación tienen por objeto fomentar el desarrollo industrial a través de las exportaciones. En su artículo 2 esta Ley define la zona franca como un área geográfica del país, sometida a los controles aduaneros y fiscales especiales establecidos en esta ley, en la cual se permite la instalación de empresas que destinen su producción o servicios hacia el mercado externo, mediante el otorgamiento de los incentivos necesarios para fomentar su desarrollo.

De conformidad con su artículo 24, las Operadoras de Zonas Francas y las empresas establecidas dentro de ellas, serán protegidas bajo el régimen aduanero y fiscal, definido en el Artículo 2 de la presente ley, y en consecuencia recibirán el 100% de exención sobre los siguientes:

a) Del pago del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, la Ley No.139-11 dispuso en su artículo 11, párrafo III, que las empresas de

zonas francas cuando transfieran bienes o presten servicios a una persona física o jurídica en la República Dominicana estarán sometidas al pago de una tasa de dos punto cinco por ciento (2.5%) por concepto de Impuesto sobre la Renta sobre el valor de las ventas brutas realizadas en el mercado local, según establezca la normativa correspondiente, el cual será pagado en la Dirección General de Impuestos Internos mediante los medios que disponga esta institución.

b) Del pago de impuestos sobre la Construcción, los contratos de préstamos y sobre el registro y traspaso de bienes inmuebles a partir de la constitución de la Operadora de Zona Franca correspondiente.

c) Del pago de impuestos sobre la constitución de sociedades comerciales o de aumento del capital de las mismas.

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

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

f) De todos los impuestos de exportación o reexportación existentes, excepto los que se establecen en los acápite f) y g) del artículo 17 de esta ley.

g) De impuestos de patentes, sobre activos o patrimonio, así como el ITBIS.

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

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

j) Del pago de impuestos de importación de los equipos de transporte que sean vehículos de carga, colectores de basura, microbuses, minibuses para el transporte de empleados y trabajadores hacia y desde los centros de trabajo previa aprobación, en cada caso del

Consejo Nacional de Zonas Francas de Exportación. Estos vehículos no serán transferibles por lo menos durante cinco años.

L) Zona Especial de Desarrollo Fronterizo.

De conformidad con el artículo 1 de la Ley No.28-01, promulgada el 1 de febrero del 2001, se crea una Zona Especial de Desarrollo Fronterizo, que abarca las provincias de Pedernales, Independencia, Elías Piña, Dajabón, Montecristi, Santiago Rodríguez y Bahoruco.

En su artículo 2 esta Ley señala que las empresas industriales, agroindustriales, agropecuarias, metalmecánica, de zona franca, turísticas, metalúrgicas y energéticas, así como todo tipo de empresas permitidas por las leyes dominicanas, que existen a la fecha de promulgación de la presente ley, y las que se instalen en el futuro dentro de los límites de cualquiera de las provincias señaladas en el artículo 1 de esta ley, disfrutarán de las facilidades y exenciones que se indican en el párrafo siguiente.

En su único párrafo este artículo dispone que las empresas industriales, agroindustriales, agropecuarias, metalmecánica, de zonas francas, turísticas, metalúrgicas y energéticas, y de todo tipo de empresas permitidas por las leyes dominicanas establecidas y que se establezcan en el futuro, que operen dentro de los límites de las provincias de Pedernales, Independencia, Elías Piña, Dajabón, Montecristi, Santiago Rodríguez y Bahoruco, disfrutarán de una exención de un 100% del pago de impuestos internos, de aranceles aduaneros sobre materias primas, equipos y maquinarias, así como cualquier tipo de impuesto, durante un período de 20 años. Se les otorga, además, un 50% en el pago de libertad de tránsito y uso de puertos y aeropuertos.

Posteriormente la Ley No.236-05, del 19 de mayo del 2005, le agregó tres párrafos a este artículo 1 de la Ley No.28-01, para exceptuar de la exención de impuestos las transferencias dentro del territorio nacional de los bienes elaborados y servicios prestados por las empresas que se beneficien de estas exenciones. No obstante, mediante Sentencia de la Suprema Corte de Justicia, de fecha 7 de marzo de 2007, se declaró inconstitucional el artículo 1 de la Ley No.236-05 del 19 de mayo de 2005, que modificó el artículo 2 de la Ley No.28-01, del 1 de febrero de 2001, que agregó los párrafos II, III y IV a dicho artículo 2. Por lo tanto, estos tres párrafos deben considerarse inexistentes.

M) Zonas Financieras Internacionales.

Creadas mediante Ley No.480-08, en su artículo 40 establece que los Usuarios de las Zonas Financieras Internacionales y los Operadores de Zonas Financieras Internacionales tendrán derecho al 100% de exención sobre los siguientes impuestos:

a) Impuesto sobre la Renta y Ganancias de Capital, previstos en el Código Tributario, y sus modificaciones, relativo a las operaciones que se realicen al amparo de la presente Ley;

b) Impuestos sobre los intereses que generen los préstamos obtenidos de instituciones financieras nacionales o extranjeras, localizadas en la República Dominicana o en el extranjero, así como de los impuestos que pudiese generar el registro de dichos contratos de préstamo, si esto fuese necesario;

c) Impuestos aplicables a las utilidades o dividendos percibidos por los socios o accionistas individuales, ya sean personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, de los Usuarios de Zonas Financieras Internacionales;

d) Retenciones sobre pagos al exterior, sobre renta de fuente dominicana, incluyendo el pago de intereses sobre préstamos internacionales y repartición de dividendos;

e) Impuestos sobre la constitución de sociedades y de aumento de capital de las mismas;

f) Impuestos, tasas, derechos, cargas y arbitrios municipales, creados o por crear, que puedan afectar cualquiera de las actividades autorizadas por esta Ley;

g) Impuestos de importación, aranceles, derechos aduanales y demás gravámenes conexos, que afecten equipos, materiales de construcción, partes para edificios, vehículos y equipos de oficina, destinados para el uso y operación de los Usuarios de las Zonas Financieras Internacionales y Operadores de Zonas Financieras Internacionales;

h) Impuestos a las ventas o al valor agregado, aplicable al suministro o transferencia de productos o servicios a los Usuarios de las Zonas Financieras Internacionales y Operadores de Zonas Financieras

Internacionales, incluyendo el ITBIS previstos por en el Código Tributario, y sus modificaciones;

i) Impuesto Selectivo al Consumo previsto por la Ley No.11-92 que crea el Código Tributario y sus modificaciones;

j) Impuesto sobre las Telecomunicaciones, incluyendo la Contribución al Desarrollo de las Telecomunicaciones establecida en el artículo 45 de la Ley General de Telecomunicaciones No.153-98;

k) Derechos y cargas consulares sobre las importaciones consignadas a los Usuarios de las Zonas Financieras Internacionales y Operadores de Zonas Financiera Internacionales;

l) Impuestos de exportación o reexportación existentes o futuros;

m) Impuestos sobre el traspaso de bienes inmuebles y registro de operaciones inmobiliarias en general, relacionadas con inmuebles destinados a alojar Zonas Financieras Internacionales o Usuarios de Zonas Financieras Internacionales;

n) Impuesto sobre activos o patrimonio, incluyendo, pero no limitado al Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria (IPI);

o) Impuestos sobre la construcción, tasas, derechos, cargas y arbitrios establecidos en la Ley No.687 del 27 de julio del 1982 y su Reglamento de Aplicación; así como cualquier otra legislación que se haya creado o por crear, que afecte la construcción;

p) Impuestos por concepto de servicios de fletes y/o cargas internacionales, establecido en artículo 274 del Código Tributario.

En su artículo 45 esta Ley señala que los incentivos otorgados por la presente Ley expirarán a los 30 años, desde la fecha del decreto autorizando el establecimiento de la Zona Financiera Internacional correspondiente.

Asimismo, en su artículo 46 se dispone que las transacciones reguladas, que tengan lugar en las Zonas Financieras Internacionales, serán consideradas como realizadas fuera de la República Dominicana y por lo tanto, las leyes y los reglamentos dominicanos relativos a impuestos y a derechos aduaneros no serán aplicables a tales transacciones.

CAPÍTULO IV

Las Exenciones por Contratos

Establece el artículo 244 de la Constitución que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social. La transferencia de los derechos otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.”

Lo anterior significa que los contratos administrativos constituyen un medio para beneficiarse de exenciones o reducciones de impuestos.

A) El Contrato Administrativo.

Unificar criterios sobre lo que es un contrato administrativo no ha sido fácil para la doctrina, pues no todo contrato en el cual interviene la Administración Pública puede ser catalogado como un contrato administrativo. Esta incertidumbre es mayor en la República Dominicana si se toma en cuenta que en nuestro país no existe una legislación administrativa que defina, clasifique y determine estos tipos de contratos ni tampoco existe una jurisprudencia en este sentido.

1) La Doctrina.

Haciendo una compilación de lo que entiende son las más importantes definiciones de contrato administrativo, *Juan Carlos Ramírez* (El Contrato Administrativo) señala lo siguiente:

a) *Bercaitz*: Son aquellos celebrados por la administración pública con un fin público, circunstancia por la cual pueden conferir al contratante derechos y obligaciones frente a terceros o que, en su ejecución, pueden afectar la satisfacción de una necesidad pública colectiva, razón por la cual están sujetos a reglas de derecho público exorbitantes del derecho privado, que colocan al co-contratante de la administración pública en una situación de subordinación jurídica.

b) *Bielsa*: Contrato administrativo es el que la administración pública celebra con otra persona pública o privada, física o jurídica, y que tiene por objeto una prestación de utilidad pública.

c) *Marienhoff*. Es un acuerdo de voluntades generador de obligaciones, celebradas entre un órgano del Estado en ejercicio de las funciones administrativas que le competen y otro órgano administrativo o con un particular o administrado, para satisfacer necesidades públicas.

Entre los autores dominicanos, *René Mueses Henríquez* considera lo siguiente: “Naturaleza del Contrato Público o Administrativo. Los contratos públicos no sólo son aquellos que tienden a procurar el funcionamiento del servicio público, sino también a la ejecución de obras de interés público” y define servicio público como “la actividad asumida por la administración pública en interés general.” (Derecho Administrativo Dominicano). *Manuel Amiama*, por su parte, afirma que “se puede definir los servicios públicos diciéndose que son las organizaciones y procedimientos que realizan efectivamente la actividad administrativa del Estado.” (Prontuario de Legislación Administrativa Dominicana)

2) La Ley.

Algunas legislaciones, como por ejemplo el artículo 16 del estatuto de 1983 de Colombia, establecen disposiciones sobre cuáles contratos tienen el carácter de administrativos. Así, señala este artículo que son contratos administrativos los siguientes:

- a) Los de concesión de servicios públicos.
- b) Los de obras públicas.
- c) Los de prestación de servicios.

- d) Los de suministros.
- e) Los interadministrativos internos que tengan estos mismos objetos.
- f) Los de explotación de bienes del Estado.
- g) Los de empréstito.
- h) Los de crédito celebrados por la Compañía de Fomento Cinematográfico.
- i) Los de conducción de correos y asociación para la prestación del servicio de correo aéreo.
- j) Los que celebren instituciones financieras internacionales públicas, entidades gubernamentales de crédito extranjeras y los organismos internacionales con entidades colombianas, cuando no se les considere como tratados o convenios internacionales.

En la República Dominicana no existe una ley general administrativa que defina y clasifique los contratos administrativos.

3) La Jurisprudencia.

Algunas decisiones de los tribunales de otros países, Colombia, por ejemplo, entienden que debe considerarse administrativo “el contrato en el cual la administración está obligada a emplear ventajas derivadas de su privilegio estatal (poder público) o que decida utilizarlo por las conveniencias del servicio.” (Sentencia de Oct. 17 de 1973, exp. 134, citada por *Ramírez*)

En nuestro país, mediante sentencia de fecha 9 de noviembre de 1989, el Tribunal Superior Administrativo determinó que el contrato suscrito en fecha 23 de julio de 1952 entre Codetel (empresa de telecomunicaciones) y el Estado Dominicano, era de carácter administrativo. Para justificar su decisión el Tribunal Superior Administrativo tomó en consideración “*la intención de ambas partes de que el objetivo principal del servicio a prestar es de servicio público aún cuando fuere formalizado de conformidad con los principios generales de los contratos, mediante la conclusión del uso y disfrute de los bienes del dominio público.*” Es importante señalar, además, que nuestra Suprema Corte de Justicia decidió que “*la calificación de los*

contratos intervenidos entre las partes en litigio es una cuestión de derecho sujeta al control de la casación; que, en la especie, la determinación de la clase de contratos convenido entre éstos es necesaria, pues de ello depende la solución del caso." (Sentencia de la SCJ, B.J. 725, pág.997, abril de 1971).

En este sentido, debe indicarse que la Suprema Corte de Justicia dominicana es competente para conocer de un recurso de casación donde se pretenda determinar si un contrato celebrado entre una empresa y el Estado Dominicano, es o no un contrato administrativo.

B) Contrato Tributario.

Aunque no hemos encontrado ninguna definición de este tipo de contratos, podríamos definirlo como aquel contrato público mediante el cual el Estado Dominicano, conforme al artículo 128, numeral 2, letra d), y 244 de la Constitución, pacta con particulares las exenciones impositivas, totales o parciales, que estos recibirán.

A diferencia del contrato administrativo, a través del cual siempre se presta un servicio público, se explota un bien del dominio público o se realiza una actividad de utilidad pública, el contrato tributario puede o no tener relación con estas actividades (prestación de un servicio público, etc.) pues los contratos tributarios se formulan otorgando exenciones o reducciones tributarias a particulares, siempre que incidan "en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social," conforme indica el artículo 244 de la Constitución.

Otra distinción entre los contratos administrativos y los contratos tributarios estriba en que mientras los contratos administrativos no tienen que ser sometidos y aprobados por el Congreso Nacional, a menos que afecten las rentas nacionales, los contratos tributarios, al contener exenciones impositivas, siempre deben ser sometidos y aprobados por el Congreso Nacional, excepto cuando el monto de dichas exenciones no sea superior a doscientos salarios mínimos del sector público, conforme al artículo 128 de la Constitución.

Para que un contrato pueda ser calificado como tributario, debe referirse únicamente a las exenciones y exoneraciones impositivas y a las condiciones de su aplicación.

C) *Contrato Mixto.*

Existen casos en los cuales en un mismo contrato se establecen todos los elementos necesarios para catalogar de administrativo un contrato y al mismo tiempo se establecen disposiciones referentes al régimen impositivo, es decir a exenciones y exoneraciones. Ante esta situación, cabe preguntarse cómo debe ser clasificado un contrato de esta naturaleza, es decir administrativo o tributario?

Ante la falta de una legislación general administrativa y de jurisprudencias al respecto, entendemos que la calificación del contrato depende de la esencia misma del contrato, es decir en determinar cuál ha sido el factor determinante en la realización de ese contrato. En efecto, si luego de investigar y analizar el contrato concluimos que el objetivo esencial que conllevó a las partes a celebrar el mismo fue la prestación de un servicio público, la explotación de un bien del dominio público o una actividad de utilidad pública, podemos entonces afirmar que se trata de un contrato administrativo, aún cuando en dicho contrato se establezcan exenciones y exoneraciones de impuestos que benefician al particular.

Por el contrario, si luego de investigar y analizar el contrato concluimos que el objetivo esencial que conllevó a las partes a celebrar dicho contrato fue conferirle al particular exenciones y exoneraciones tributarias, por tratarse de obras o inversiones “hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional”, podemos entonces afirmar que se trata de un contrato tributario, aún cuando en dicho contrato se establezcan aspectos que puedan beneficiar a la colectividad o involucren controles estatales.

D) *Características de un Contrato Administrativo o Tributario.*

Para que un contrato pueda tener el carácter de contrato Administrativo o Tributario, es necesario que el mismo reúna las siguientes condiciones:

1) Que una de las partes del contrato o ambas partes, sea un órgano de la Administración Pública.

2) El contrato debe referirse a un servicio público, a la explotación de un bien del dominio público o a una actividad de utilidad públi-

ca, de donde el contrato debe tener una finalidad pública, que beneficie a la comunidad, que pretenda satisfacer una necesidad pública.

3) Debe cumplir con la formalidad que señale la ley, especialmente con el artículo 128, numeral 2, letra d), de la Constitución, que establece que corresponde al Presidente de la República, en su condición de Jefe de Gobierno, celebrar contratos, sometiénolos a la aprobación del Congreso Nacional cuando contengan disposiciones relativas a la afectación de las rentas nacionales, a la enajenación de bienes del Estado, al levantamiento de empréstitos o cuando estipulen exenciones de impuestos en general, de acuerdo con la Constitución. El monto máximo para que dichos contratos y exenciones puedan ser suscritos por el Presidente de la República sin aprobación congresual, será de 200 salarios mínimos del sector público.

4) Cuando contengan exenciones fiscales por montos superiores a 200 salarios mínimos del sector público, se requiere de aprobación o ratificación del Congreso Nacional, respetando el artículo 244 de la Constitución que señala que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.”

E) Tribunal Competente para Interpretar un Contrato Administrativo o Tributario que Conceda Exenciones o Incentivos Fiscales.

Tal y como se indicó más arriba, nuestra Suprema Corte de Justicia decidió que “la calificación de los contratos intervenidos entre las partes en litigio es una cuestión de derecho sujeta al control de la casación; que, en la especie, la determinación de la clase de contratos convenido entre éstos es necesaria, pues de ello depende la solución del caso.” (Sentencia de la SCJ, B.J. 725, pág. 997, abril de 1971). Por lo tanto, calificar el contrato es una cuestión de derecho, sujeto a casación.

A nuestro entender, calificar un contrato constituye en sí mismo la investigación exacta de ese contrato para posteriormente enmarcarlo

dentro de una clasificación legalmente preestablecida. Por lo tanto, calificar un contrato es interpretar el contrato, lo cual es ajeno, aunque mantiene estrecha relación, con la interpretación que pueda dársele a las cláusulas contenidas en ese contrato.

Con respecto a la interpretación del contrato nuestra Suprema Corte de Justicia ha determinado que la interpretación de los contratos es la investigación de lo que ha sido la intención de las partes. En efecto, afirma que “siendo el contrato un acuerdo de voluntades que crea obligaciones, su interpretación no puede ser otra cosa que la investigación de lo que ha sido efectivamente la común intención de las partes contratantes; y desde luego indiferente, si el contrato es en realidad susceptible de interpretación, que los jueces del fondo comiencen por calificar la cláusula controvertida como ambigua u oscura o no clara y precisa.” Agrega que en esta investigación *“la facultad de los jueces del fondo, de apartarse de la letra de los contratos para buscar en su contexto, o en su interioridad o algún entre otros elementos del contrato mismo, la verdadera intención de las partes, es una facultad que no puede ser censurada, a no ser que la interpretación degenera en una verdadera desnaturalización del contrato.”* (Sentencia de la SCJ, B.J. 616, pág.2151, Noviembre 1961).

En consecuencia, la interpretación de las cláusulas de los contrato es una cuestión de hecho, no de derecho, y por ende escapa al control de casación, a menos “que la interpretación degenera en una verdadera desnaturalización del contrato.”

Por su parte, el artículo 141 del Código Tributario señala que es atribución del Tribunal Superior Administrativo conocer y decidir sobre las cuestiones relativas al cumplimiento, caducidad, rescisión, interpretación y efectos de los contratos que conceden ventajas, incentivos o exenciones fiscales. En efecto, este artículo dispone que “el Tribunal Superior Administrativo) será la jurisdicción competente para conocer y decidir, en primera y última instancia, las cuestiones relativas al cumplimiento, caducidad, rescisión, interpretación y efectos de los contratos que conceden ventajas, incentivos o exenciones parciales o totales, en relación con los tributos vigentes en el país en general, ya sean impuestos nacionales o municipales, tasas, contribuciones especiales y cualquiera otra denominación, o que de una u otra manera eximan del cumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas, ya fuere como contribuyentes o responsables, o del cumplimiento de deberes

formales en relación con la aplicación de leyes o resoluciones de carácter tributario, relativas a tributos nacionales o municipales.”

Sin embargo, y aunque más adelante se dedicará un capítulo al estudio de la Acción ante el Tribunal en Interpretación de un Contrato que Ofrece Exenciones o Ventajas Fiscales, podemos avanzar diciendo que la anterior disposición legal no le quita a la Administración Tributaria su rol de interpretar administrativa la ley y los contratos administrativos que otorgan exenciones o reducciones fiscales. En efecto, toda disposición jurídica, por más clara y precisa que aparente, puede ser sujeta a interpretaciones. Interpretar una disposición o norma es investigar el verdadero sentido de esa disposición.

Cuando la ley le atribuye a un organismo la aplicación de una norma, le está otorgando implícitamente un poder para interpretar esa disposición. Si no fuese así, el sujeto que debe aplicar la ley no podría aplicarla. Entender y conocer la norma es parte del proceso de interpretación de la norma. Así, cuando el sujeto que debe aplicar la ley la aplica, lo que hace es aplicarla del modo en que entiende debe ser aplicada: está interpretando la ley.

La interpretación del sujeto que aplica la ley o norma no constituye una interpretación de derecho, pues sólo los tribunales, que son los que poseen el poder de controlar la discrecionalidad en la interpretación, tienen la última palabra sobre la interpretación jurídica que debe darse.

Sin embargo, en ciertos casos la propia ley le concede al órgano encargado de aplicar la ley, la potestad de interpretarla. Así sucede respecto del Código Tributario que en su artículo 34 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.”

La interpretación que realice la Administración Tributaria, no obstante, no es definitiva ni concluyente, pues se encuentra sometida al control de los tribunales, no de oficio, sino a instancia del particular interesado. En este sentido, debe afirmarse que la interpretación de la norma que haga la Administración Tributaria constituye sólo su criterio, el cual puede ser variado en cualquier momento.

El Tribunal Superior Administrativo, mediante sentencia de fecha 9 de noviembre de 1989, dictaminó que ese Tribunal “*es la jurisdicción*

competente para conocer, fallar y decidir en primera y última instancia los asuntos relativos al cumplimiento, caducidad, rescisión, interpretación y efectos de los contratos administrativos”, llegando a declarar la ilegalidad e improcedencia de resoluciones de la Administración Tributaria “por ser interpretativas de contratos administrativos, lo que es contrario al artículo 3 de la Ley 1494.” Este mismo argumento podría utilizarse para afirmar que el Tribunal Superior Administrativo es el único tribunal competente para interpretar un contrato administrativo que concede exenciones o reducciones de impuestos, en atención a lo consagrado en el artículo 141 del Código Tributario.

Sin embargo, no estamos de acuerdo con el proceder del Tribunal Superior Administrativo de 1989, en lo referente a la sentencia indicada. En efecto, entendemos, tal y como dijimos anteriormente, que las oficinas recaudadoras de impuestos, encargadas de aplicar la ley tributaria, sí tienen la potestad de interpretar administrativamente cualquier ley, norma o contrato, pero tal interpretación constituye únicamente su criterio, pues el Tribunal Superior Administrativo es el que tiene la última palabra sobre la verdadera interpretación del contrato. Lo que debió hacer el Tribunal era confirmar o revocar la interpretación hecha por el Fisco, pero no quitarle la facultad de interpretar administrativamente un contrato al aplicar la ley.

Por otra parte, entendemos que los tribunales ordinarios, ya sean civiles o penales, son incompetentes para interpretar los contratos tributarios que contienen exenciones o exoneraciones de impuestos, ya que el artículo 141 del Código Tributario le otorga esta facultad de interpretación judicial únicamente al Tribunal Superior Administrativo.

En resumen, ante la existencia de un contrato administrativo que contiene exenciones o reducciones de impuestos, sólo el Tribunal Superior Administrativo puede decidir acerca del ámbito o alcance de tales exenciones, no siendo competencia de un tribunal civil, penal, laboral o de otra índole interpretar dicho contrato.

F) Transferencia de los Derechos Contractuales.

Establece la parte final del artículo 244 de la Constitución que “la transferencia de los derechos otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.” En otras

palabras, el beneficiario de un contrato administrativo o tributario que contenga exenciones o reducciones tributarias no puede transferir los derechos concedidos en dicho contrato a ningún tercero, sin la debida aprobación del Congreso Nacional. Sin embargo, lo anterior nos lleva a las siguientes interrogantes:

1) Cuando una sociedad beneficiada de exenciones contractuales traspasa sus acciones a terceros, debe entenderse ese traspaso de acciones como una “transferencia de los derechos otorgados” o por el contrario debe entenderse que no existe transferencia de dicho contrato, ya que la beneficiaria sigue siendo la misma sociedad aunque cambien sus accionistas?

2) Pueden transferirse solo “los derechos otorgados” o también es necesario transferir las obligaciones contractuales o si hay transferencia debe transferirse todo el contrato completo?

3)Cuál sería el procedimiento para hacer efectiva esta transferencia de derechos: Un nuevo contrato administrativo con el Poder Ejecutivo o basta un simple contrato privado de transferencia de derechos entre partes y luego someterlo a la ratificación del Congreso Nacional? En tal caso, quién tendrá facultad para hacer este sometimiento al Congreso?

El asunto es complicado si se parte de la idea de que no debe bastar la simple transferencia de los “derechos” a un tercero, sino que la transferencia debe abarcar todo el contrato, es decir, derechos, obligaciones, condiciones, plazos y otras cláusulas de importancia. Asimismo, se trata de contratos que se hacen tomando en cuenta la persona beneficiaria de los mismos, sus condiciones morales, su capacidad de cumplimiento, su solvencia económica y moral, debiendo considerarse que el Congreso Nacional solo puede ratificar o no esa transferencia de derechos, pero no puede modificar el contrato original ni el contrato de traspaso, pues esa no es facultad del Congreso Nacional, sino del ámbito administrativo.

CAPÍTULO V

Papel de los Interesados ante Exenciones Ilegales

No hay dudas de que el otorgamiento de exenciones tributarias vulnera los principios constitucionales de generalidad e igualdad tributaria. Sin embargo, al ser también las exenciones materia constitucional, su validez jurídica es indiscutible. No obstante, también es cierto que conceder exenciones fiscales a una persona puede perjudicar a otros que se encuentran en el mismo plano competitivo, pues quien paga impuestos a veces no puede competir contra aquellos que no pagan impuestos.

Mientras la exención haya sido concedida al amparo y conforme a las disposiciones del artículo 244 de la Constitución o la misma se otorgue en plena aplicación de una ley justa y razonable, respetando los principios constitucionales de la tributación y la exención, dicha exención se mantiene, aún en aquellos casos en que un tercero pueda resultar perjudicado.

Para mitigar los efectos de las exenciones que privilegian sectores o particulares, el artículo 121 de la Constitución consagró el Principio de Igualdad entre empresas públicas y privadas, al disponer que “la actividad empresarial, pública o privada, recibe el mismo trato legal. Se garantiza igualdad de condiciones a la inversión nacional y extranjera, con las limitaciones establecidas en esta Constitución y las leyes. La ley podrá conceder tratamientos especiales a las inversiones que se localicen en zonas de menor grado de desarrollo o en actividades de interés nacional, en particular las ubicadas en las provincias fronterizas.”

Asimismo, la Ley No.153-98, de Telecomunicaciones, en la parte final de su artículo 119.1 señala que respecto de los concesionarios de estos servicios, “en todos los casos, el régimen impositivo aplicable a los concesionarios deberá ser el mismo”, con lo cual queda sellado un régimen tributario igualitario y competitivo para estas empresas de telecomunicaciones.

Esta situación excepcional no ocurre, sin embargo, en la generalidad de los casos, en el cual una empresa puede beneficiarse de exenciones y otras no, como por ejemplo cuando una persona o empresa se beneficia de un contrato aprobado por el Congreso Nacional o de una concesión fiscal otorgada por un directorio u órgano de una ley de incentivo tributario y a la otra no se le dan estas facilidades. En estos casos se discute acerca de qué pueden hacer los terceros no beneficiados de exenciones, ante el hecho de que sus competidores han sido beneficiados con las mismas, creándose una competencia desleal.

No hay dudas que si se trata de una exención otorgada al margen de la Constitución procede una Acción en Inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. Tampoco es discutible el hecho de que el Congreso Nacional no está obligado a aprobar contratos que establezcan exenciones y ni siquiera el Tribunal Constitucional puede obligarlo a ello, pues se trata de una atribución constitucional.

Entendemos que como principio general hay que aceptar la idea de que cualquier interesado puede dar su opinión ante una posible exención de impuestos que considere le afecte y oponerse a su concesión, ya sea ante el Congreso Nacional cuando se conozca de un contrato administrativo que establezca exenciones o ante un proyecto de ley, o ya sea ante un directorio u organismo que conozca de una posible concesión fiscal amparándose en una ley de incentivo. No obstante, entendemos que por tratarse de asuntos de competencia y atribución constitucional, ningún organismo administrativo o tribunal, ni siquiera en juicio de amparo, puede impedir que el Congreso Nacional conozca y apruebe un contrato administrativo que establezca exenciones o un proyecto de ley que las otorgue.

El caso podría ser diferente, sin embargo, si se trata de un directorio u organismo administrativo a quien compete otorgar la concesión fiscal amparándose en una ley de incentivo, caso en el cual habría que tratar el tema en dos etapas de este proceso:

- 1) Antes de emitirse la Resolución.

Cuando los interesados tienen conocimiento de que el otorgamiento de la exención está en proceso, además de oponerse ante el directorio u órgano que la conoce, mediante comunicaciones administrativas,

también pueden interponer un Recurso de Amparo Constitucional ante el Tribunal Superior Administrativo, cuando entiendan que la posible resolución de exenciones afectará sus derechos constitucionales de libre empresa e igualdad.

2) Después de emitirse la Resolución.

Es posible que aún cuando los interesados se hayan opuesto a la concesión de exenciones estas se hayan concedido o que las mismas se hayan concedido sin participación u oposición de los interesados, ya sea por desconocimiento u otras causas, pues muchas leyes de exenciones fiscales no requieren publicar las solicitudes u otorgamientos de las exoneraciones.

En estos casos, si estas leyes de incentivos prevén un recurso de tercería o reconsideración ante el mismo organismo que dictó la resolución, esta podría ser la vía para impugnarla. Cuando este recurso no es admisible, entonces procederían las siguientes acciones o recursos:

a) Que los interesados perjudicados intenten una solicitud de revocación por ante el órgano administrativo superior al que dictó el acto, en caso de existir un órgano administrativo superior y de proceder un recurso jerárquico.

b) Que se interponga un recurso contencioso administrativo en contra de dicha resolución, por ante el Tribunal Superior Administrativo. Entendemos que no procede un recurso contencioso tributario contra un acto dictado por un órgano no tributario y del cual no se ha sido parte en el proceso.

c) Podría considerarse la idea de que por tener las exenciones un carácter constitucional, la Ordenanza o Contrato Administrativo que otorga las mismas pueda ser objeto de un Recurso o Acción en Inconstitucionalidad, pues no hay dudas que si se trata de una exención otorgada al margen de la Constitución, como dijimos, procede una Acción en Inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

3) Cuando el Fisco tiene Interés.

En muchos casos ocurre que algunos directorios u organismos autorizados por leyes de incentivos tributarios aprueban concesiones

a particulares más allá de lo que dice la ley o en violación a las propias leyes de incentivos en las cuales se amparan, en perjuicio del Estado y las recaudaciones fiscales. Ante esta situación la Administración Tributaria, de manera errónea, ha optado por no aceptar estas exenciones, razón por la cual los interesados han recurrido ante el Tribunal Superior Administrativo en procura de que sus exenciones sean reconocidas y lo han logrado, pues se entiende que el Fisco debe aceptar la decisión de dicho directorio u organismo.

Para estos casos, sin embargo, lo que sí entendemos puede hacer la Administración Tributaria es elevar un recurso jerárquico ante el superior administrativo del referido directorio u órgano, en caso de que lo hubiere, o un recurso contencioso administrativo (no tributario), dentro del plazo legal establecido, por ante el Tribunal Superior Administrativo en contra de la decisión o resolución que aprueba exenciones no consignadas en la ley o más allá de lo que establece la ley.

CAPÍTULO VI

Las Exenciones y los Deberes Formales

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

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

Asimismo, el artículo 51 Ley No.122-05, sobre Organizaciones No Lucrativas, es claro al señalar en sus párrafos I y II que estas entidades, aún cuando están exentas del pago de los tributos, deben cumplir con las leyes tributarias y los deberes formales. En efecto, estos párrafos consagran lo siguiente:

“Párrafo I. Las organizaciones sin fines de lucro se encuentran sujetas, dentro de las disposiciones y límites de las leyes tributarias, a la inspección, fiscalización e investigación de la Administración Tributaria y tienen la obligación de ser agentes de retención e información de la misma según el caso.

Párrafo II. La violación a las disposiciones establecidas en este artículo por parte de las organizaciones a que se refiere la presente ley, conllevará como sanción la suspensión temporal de los beneficios establecidos, hasta que sean de la satisfacción del ente regulador creado al efecto para su supervisión y control o de las autoridades de la Dirección General de Impuestos Internos, dentro del plazo fatal de un año, vencido el cual la simple suspensión se transformará en la pérdida

definitiva de su personalidad jurídica y de todos los atributos jurídicos que ello conlleva, y sería objeto de licitación entre las instituciones sin fines de lucro interesadas, pasando ya fuere el producto de dicha licitación o su patrimonio a ser propiedad del Estado Dominicano.”

Por lo tanto, las empresas y las organizaciones no lucrativas exentas del pago de impuestos deben actuar como agentes de retención de los salarios pagados a sus empleados y de pagos hechos a terceros, así como presentar las declaraciones juradas informativas de impuestos y cualesquiera otros deberes formales, pudiendo resultar de su omisión una responsabilidad solidaria respecto a los impuestos no retenidos o en sanciones por el no cumplimiento de los deberes puestos a su cargo.

TÍTULO IV La Ley Tributaria

CAPÍTULO I Interpretación de la Ley Tributaria

I.- Interpretación de la Ley, No del Hecho Generador.

Una cosa es interpretar la ley tributaria y otra distinta es interpretar el acto o hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es decir el hecho generador del tributo. En efecto, cuando se habla de interpretar la ley se hace referencia a la norma jurídica de carácter general y abstracta que se aplica a todos los casos y circunstancias contenidos en su presupuesto y no de manera particular a un caso en concreto o a una situación determinada.

Por el contrario, cuando nos referimos a la interpretación del hecho imponible o hecho generador del impuesto hablamos de evaluar un acto o hecho específico, como una situación, transacción, operación o contrato, para determinar su verdadera realidad o naturaleza, de la cual nos ocuparemos más adelante al tratar el tema del Hecho Generador y las Formas Jurídicas.

II.- Interpretación de la Ley Tributaria.

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

A través de situaciones abstractas contempladas en la ley el legislador manifiesta su voluntad, estableciendo las normas que deben regular las

situaciones jurídicas concretas. Pero no siempre la ley es clara y precisa y en múltiples ocasiones puede ser entendida o interpretada de diversas maneras. Por eso es necesario buscar el verdadero significado de la ley, es decir interpretada correctamente.

Di Pietromica, en *El Método Exegético en la Interpretación de las Leyes*, nos dice que es conveniente recordar que la utilidad de la interpretación de las normas jurídicas a través de los diversos métodos que conocemos radica en la insuficiencia, carencia o ambigüedad de los términos, a veces empleados por el legislador en la redacción de las mismas."

Conociendo el legislador que las normas jurídicas pueden ser objeto de falsas interpretaciones que podrían desnaturalizar el verdadero sentido de las mismas, en ocasiones decide legislar sobre la materia, consagrando reglas o principios generales acerca de cómo deben interpretarse las leyes. Sin embargo, debe ser obvio que cuando la ley es clara no necesita que los tribunales la interpreten, pues a veces buscando interpretaciones que no existen o como dice un refrán dominicano "buscándole la quinta pata al gato" lo que se hace es encontrar una interpretación absurda, irreal y totalmente alejada de la verdadera intención del legislador, tergiversando la ley.

Existen diversas teorías que tratan de explicar cómo deben ser interpretadas las leyes tributarias, entre las cuales citamos las siguientes:

- 1) Principio de la Realidad Económica;
- 2) Conforme a la Intención del Legislador;
- 3) Conforme a su Contenido, Letra y Espíritu; y
- 4) Conforme al Derecho Común.

Hay quienes afirman que la interpretación de la ley tributaria no es distinta de la interpretación de otras normas o leyes que conciernen a otros derechos y por tanto la ley tributaria debe interpretarse conforme a los métodos normales utilizados generalmente para otras ramas del derecho, donde siempre debe buscarse la intención del legislador, la *mens legis*, aunque los estudiosos del Derecho Tributario entienden que teniendo la obligación tributaria y las infracciones tributarias a la ley como su única fuente, las normas del Derecho Tributario Sustantivo y del Derecho Tributario Penal tienen normas especiales de interpretación.

Queralt, Lozano y Poveda entienden que “si las normas tributarias no tienen más singularidad que las que les confiere su propio contenido, es obvio que los métodos aplicables en su interpretación serán los mismos que son aplicables, con carácter general, en la interpretación de cualesquiera otras normas,” añadiendo que a los efectos interpretativos el precepto básico está contenido en el artículo 23, apartado I, de la Ley General Tributaria de España, que dispone que “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho”, lo cual, añaden estos autores, “conlleva la aplicación del artículo 3.1 del Código Civil, de acuerdo con el cual las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.” (Derecho Tributario)

No obstante, estos autores entienden que “la ley tributaria sí puede proceder a calificar de manera autónoma los conceptos que en la misma se emplean, pero ello debe hacerse cuando existan sólidas razones para ello, lo que, por lo general, solo ocurrirá en dos supuestos. En primer lugar, cuando la novedad de la institución comporte la ausencia de otras definiciones normativas formuladas por otras ramas del Derecho. En segundo lugar, esa función calificadora autónoma debe también reconocerse en aquellos casos en que, por razones estrictamente fiscales el ordenamiento tributario formula de manera expresa una calificación que, en caso contrario, no produciría los mismos resultados.”

En el artículo 118 de nuestra antigua Ley No.5911, del año 1962, del Impuesto sobre la Renta, hoy derogada, se había consignado que la Administración Tributaria, “en la interpretación de esta Ley y los Reglamentos, atenderá al fin de los mismos y a su significación económica. Solo cuando no sea posible fijar, por la letra o el espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones en ellos contenidos, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del Derecho Privado.”

En nuestro actual Código Tributario no se establecieron normas relativas al mecanismo o método de interpretación de las leyes tributarias, aunque sí respecto a la analogía para casos similares. En efecto, el párrafo III del artículo 3 de este Código dispone, como veremos más adelante al tratar el tema del Derecho Supletorio o interpretación analógica, que “cuando no existan disposiciones expresas en este

Código para la solución de un caso, regirán supletoriamente en el orden en que se indican, las leyes tributarias análogas, los principios generales y normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del Derecho Privado que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario; con excepción de las sanciones represivas, las cuales serán únicamente las previstas expresamente en la presente ley.”

Al no existir en nuestro régimen tributario normas especiales de interpretación de las leyes tributarias, tendremos que recurrir, necesariamente, a las reglas generales de interpretación y al derecho supletorio.

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

III.- Métodos Generales de Interpretación.

A) Interpretación Legislativa.

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

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

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

No obstante, es preciso señalar que una gran parte de la doctrina entiende que la ley interpretada tiene en sí misma su propio significado e interpretación, creando situaciones jurídicas en base a esa disposición, y que por ende las leyes interpretativas, al interpretar situaciones ya existentes, producen un efecto retroactivo, violando el artículo 110 de la Constitución, que contempla el Principio de la Irretroactividad de las leyes, al establecer que “la ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subjúdice o cumpliendo condena. En ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior.”

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

En nuestro país en el año 2001 se dictó la Ley No.28-01, sobre Zona Especial de Desarrollo Fronterizo, la cual, además de contener una mala redacción y ser confusa, otorgó una gran cantidad de exenciones e incentivos fiscales a las empresas que se instalaran en la zona fronteriza con Haití, creando graves consecuencias fiscales y competencia desleal. Debido a esta situación en el año 2005 se promulgó la Ley No.236-05, que modificó la Ley No.28-01, sobre Zona Especial de Desarrollo Fronterizo, para interpretar y limitar su alcance. Como la misma era una especie de ley interpretativa y vulneraba los derechos adquiridos en base a la Ley No.28-01, la Suprema Corte de Justicia declaró que la Ley No.236-05, del año 2005, era inconstitucional por violentar los derechos adquiridos y el principio de irretroactividad de las leyes. (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.1, de fecha 7 de marzo del 2007, B.J. 1156, Vol. I, pág.3)

B) Interpretación Administrativa.

Para cumplir con el mandato legal de recaudar y cumplir con las leyes, la Administración Tributaria tiene que aplicar las leyes de la manera que ella entiende deben ser aplicadas. Esto significa interpretar administrativamente las leyes. Es por esto que el artículo 34 del Código Tributario dispone 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 normas tributarias.

Podemos decir que la interpretación administrativa es aquella que realiza la Administración Tributaria respecto de un caso particular o a través de circulares, instructivos y normas generales. En este sentido, podría decirse que la Administración Tributaria puede interpretar las leyes de las siguientes maneras:

1) Consultas.

Señala el artículo 38 del Código Tributario que “la Administración Tributaria podrá ser consultada, por quien tuviere un interés personal y directo, sobre la aplicación de la ley a una situación concreta.” En este sentido, a través de la consulta los contribuyentes pueden obtener el criterio del Fisco sobre una situación determinada, así como la interpretación que éste le da a una disposición legal.

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

2) Actos y Resolución de Reconsideración.

En muchos casos el Fisco tiene que notificarle a los sujetos pasivos algunos actos, como por ejemplo una determinación o estimación de

oficio, en los cuales la Administración Tributaria generalmente externa su criterio respecto de la interpretación de la ley. A su vez, cuando la Administración Tributaria resuelve sobre un Recurso de Reconsideración elevado por el sujeto pasivo, normalmente emite su interpretación sobre algún texto de la ley, pues las Resoluciones de Reconsideración son motivadas.

3) Circulares, Instructivos y Normas Generales.

Es normal que el Fisco, con intenciones de unificar criterios, emita circulares, instructivos y normas generales donde se interpretan disposiciones de la ley. A este respecto, el artículo 34 del Código Tributario consagra que “la Administración Tributaria goza de facultades para dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos, así como para interpretar administrativamente este Código y las respectivas leyes tributarias y sus Reglamentos.”

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

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

C) Interpretación Doctrinal.

Se conoce como doctrina el conjunto de estudios, artículos, trabajos, libros, etc. preparados por expertos o juristas que se dedican al estudio del derecho, en este caso al Derecho Tributario. A través de estos estudios los autores presentan sus opiniones sobre diversos

tópicos del derecho, externando sus criterios acerca de cómo debe ser interpretada una determinada norma jurídica. Estas opiniones, aunque no son obligatorias, suelen ser tomadas en consideración por el Fisco y los tribunales.

D) Interpretación Jurisprudencial.

Es aquella interpretación de la ley que dan los tribunales al conocer de un caso y fallar por sentencia. Aunque en algunos países las decisiones de los tribunales crean jurisprudencia obligatoria, incluso para aquellos que no han sido partes en el litigio, en la República Dominicana estas decisiones sólo son obligatorias para las partes litigantes, pero sirven como parámetros y precedentes para fallar casos similares.

Sin embargo, cuando se trata de acciones de inconstitucionalidad por ante el Tribunal Constitucional las sentencias que este tribunal emita tienen efecto *erga omnes*, es decir frente a todo el mundo y para todos los casos similares. En este sentido, el artículo 184 de la Constitución establece que las decisiones del Tribunal Constitucional “son definitivas e irrevocables y constituyen precedentes vinculantes para los poderes públicos y todos los órganos del Estado.”

Tanto es la importancia de la jurisprudencia en la interpretación de las leyes que esta se ha convertido en la clase de interpretación por excelencia, solo superada por la interpretación legislativa, que como se dijo es poco utilizada y en nuestro país puede resultar inconstitucional por violentar el Principio de Irretroactividad de la Ley y los derechos adquiridos.

IV.- Elementos de Interpretación.

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

1) Elemento Literal o Gramatical.

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

a) Interpretación Restrictiva.

Sucedecuando el intérprete considera que la intención del legislador al dictar la ley era más limitada que lo expresado en el texto literal de la ley. De acuerdo con esta interpretación, la ley se aplicaría únicamente a los casos expresamente señalados por la ley, sin posibilidad de extenderla a otros casos. No obstante, la doctrina tributaria suele afirmar que la interpretación restrictiva es un método de interpretación a favor del contribuyente, es decir "*in dubio contra fiscum.*"

b) Interpretación Extensiva.

Ocurre cuando el intérprete considera que la intención del legislador al dictar la ley era más amplia que lo expresado en el texto literal de la ley. De acuerdo con esta interpretación, la ley se aplicaría a casos que no fueron expresamente contemplados por la ley. Sin embargo, y contrario a la interpretación restrictiva, la doctrina tributaria suele afirmar que la interpretación extensiva es un método de interpretación en contra del contribuyente, es decir "*in dubio pro fiscum.*"

2) Elemento Lógico.

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

3) Elemento Histórico.

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

4) Elemento Sistemático.

Mediante este elemento se pretende interpretar la ley, no como una disposición aislada, sino como parte de todo el ordenamiento jurídico.

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

V.- Reglas de Interpretación.

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

1) Argumento “*A Contrario.*”

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

2) Argumento “*A Fortiori.*”

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

3) Argumento de No Distinción.

Este argumento o regla se basa en el aforismo que reza “donde la ley no distingue nadie debe distinguir” o “donde la ley no pone nadie debe poner”, para afirmar que nadie debe ir más allá de lo dispuesto por la ley.

VI.- Favoritismo de la Duda.

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

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

A nuestro entender si bien es cierto que la ley tributaria tiene un carácter imperativo y de interés público, ésta no es distinta a otras leyes. La interpretación de las leyes tributarias no puede realizarse en base a parámetros predeterminados que creen privilegios o favoritismos respecto de uno de los sujetos de la obligación tributaria, puesto que en tal caso se estaría violando el Principio de Igualdad. Tampoco deben interpretarse como dicen muchas legislaciones "conforme a la realidad económica", pues en estos casos puede existir un favoritismo fiscal, poniendo al contribuyente en un plano de desigualdad, sino que deben interpretarse buscando la verdadera intención del legislador, pues en materia tributaria no deben existir reglas o métodos predeterminados para interpretar la ley. Recordemos que no estamos hablando de interpretar el hecho generador de la obligación tributaria, que a veces se interpreta de acuerdo a su realidad económica y no conforme a su forma jurídica, sino de interpretar la ley.

Por el contrario, las leyes tributarias deben interpretarse conforme a su verdadero significado, con equidad, más allá de la literatura o texto de la ley y siempre con la idea de que la justicia predomine, tratando siempre y en todo momento de encontrar su correcta interpretación, sin importar que beneficie o perjudique al sujeto pasivo, al Fisco o a ambos.

En caso de que al final de la búsqueda de la verdadera interpretación de la ley aún queden dudas, la interpretación debe hacerse conforme a la íntima convicción del intérprete, sin tomar en cuenta a quién beneficia o perjudica esa convicción.

Como bien afirman *Martín y Rodríguez Usé*, “el intérprete de la ley tributaria sustantiva no tiene que adoptar *a priori* un criterio *in dubio contra fiscum*, o inversamente, *in dubio pro fiscum*. De ello no cabe inferir, sin embargo, que tanto la interpretación extensiva como la restrictiva estén vedadas en materia tributaria. Lo incorrecto es adoptar por anticipado una actitud mental respecto de tales disposiciones.” (Derecho Tributario General)

No creemos, sin embargo, como dijo nuestro Tribunal Superior Administrativo (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.022-2007, de fecha 11 de octubre del 2007), en el sentido de que las leyes tributarias deben interpretarse desentrañando el significado del hecho imponible, pues esta sentencia confunde y hace depender la interpretación de la ley tributaria de la interpretación del hecho imponible o hecho generador del impuesto, cuando en realidad la ley y el hecho imponible son dos figuras completamente distintos y ambas deben interpretarse de manera distinta. La ley tributaria puede y debe interpretarse prescindiendo del hecho imponible, pues la ley tiene su propia interpretación.

Mientras la ley es de naturaleza general y abstracta, y según nuestra Suprema Corte de Justicia la interpretación de la ley es una cuestión de derecho y no de hecho, lo cual significa que es materia de Casación, el hecho generador de la obligación tributaria es de naturaleza particular y real, significando una cuestión de hecho no susceptible de Casación. La ley tributaria debe ser interpretada buscando siempre la intención del legislador, en tanto el hecho generador o hecho imponible debe interpretarse de acuerdo a la realidad de los actos, hechos y circunstancias, según el artículo 2 del Código Tributario, que trata sobre las Formas Jurídicas del hecho generador del impuesto.

Cuando se busca “encontrar el hecho que se produce en la realidad en el presupuesto de la Ley, para determinar si el presupuesto de la ley coincide con el hecho que se ha producido”, como dijo la indicada sentencia del Tribunal Superior Administrativo, no se está interpretando la ley, sino tratando de determinar si un acto o hecho se adapta o no al presupuesto contemplado en la ley, lo cual es el papel que debe jugar

el tribunal al juzgar un caso específico, y así lo hizo el tribunal en esta sentencia. Pero debe quedar claro, una cosa es interpretar la ley, otra interpretar el hecho generador de la obligación tributaria y otra distinta es determinar si un acto o hecho cae o se enmarca dentro del presupuesto establecido en la ley tributaria.

VII.- Jurisprudencias.

Las Leyes Tributarias deben Interpretarse desentrañando el significado del Hecho Imponible. Considerando, que las leyes tributarias deben interpretarse desentrañando el significado del hecho imponible, que buscando encuadrar el hecho que se producen en la realidad en el presupuesto de la Ley; para determinar si el presupuesto de la ley coincide con el hecho que se ha producido. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.022-2007, de fecha 11 de octubre del 2007; Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.023-2007, de fecha 11 de octubre del 2007)

CAPÍTULO II

La Ley Tributaria en el Tiempo

I.- Vigencia de la Ley.

La aplicación de toda ley debe hacerse en un momento determinado y sin violentar los derechos de las personas y su seguridad jurídica. Es así como el artículo 109 de la Constitución, refiriéndose a la fecha de entrada en vigencia de las leyes, dispone que “las leyes, después de promulgadas, se publicarán en la forma que la ley determine y se les dará la más amplia difusión posible. Serán obligatorias una vez transcurridos los plazos para que se reputen conocidas en todo el territorio nacional,” señalando en el artículo 111 que “las leyes relativas al orden público, policía y la seguridad, obligan a todos los habitantes del territorio y no pueden ser derogadas por convenciones particulares.”

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

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

Sobre la ley tributaria en el tiempo nos encontramos con las siguientes jurisprudencias emitidas por nuestros tribunales

a) Una Ley puede establecer que entrará en vigencia en una fecha posterior a su publicación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 27 de septiembre del 2000, B.J. No.1078, pág.48)

b) *Promulgada, Publicada y No Derogada. Considerando, que para que una ley exista, es necesario que haya sido promulgada y publicada y que no haya sido derogada, ni expresa ni implícitamente por alguna ley posterior.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 1 de agosto del 2001, B.J. No.1089, pág.12)

c) *La entrada en vigencia de la ley es la fecha de su publicación, aún cuando en el periódico no se publique la ley completa.* (Sentencia del TCT No.034-2006, de fecha 25 de abril del 2006).

d) *La Ley No.227-06, de Autonomía de la DGII, no estableció vacación legal para entrar en vigencia. Entró en vigencia al día siguiente de su publicación.* (Sentencia del Pleno del TCT No.020-2007, de fecha 17 de abril del 2007)

e) *Cuando el Hecho Generador del impuesto se produce antes de la entrada en vigencia de la nueva Ley, el nuevo impuesto no es aplicable a ese Hecho. Caso en que el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria se aplica, no el Impuesto sobre Activos.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.162-2008, de fecha 22 de diciembre del 2008.)

A su vez, el Tribunal Superior Administrativo falló diciendo que cuando el texto de una Ley no dice su fecha de entrada en vigencia, se entiende que entra en vigencia a partir de su promulgación. En efecto, este Tribunal consideró que “de la lectura de la Ley No.183-07, se advierte que esta no contiene en su texto la fecha de entrada en vigencia de la misma, por lo que a criterio de este tribunal rigen los artículos de la Constitución en su Sección VI “De la Formación y Efectos de las Leyes” artículos 38 y siguientes, cuyo artículo 4 dispone que “Toda Ley aprobada en ambas Cámaras será enviada al Poder Ejecutivo. Si este no la observare, la promulgará dentro de los ocho días de recibida y la hará publicar dentro de los quince días de la promulgación... El Presidente estará obligado a promulgar y publicar la Ley en los plazos indicados.” Que a este respecto la Ley de Amnistía No.183-07 fue promulgada por el Poder Ejecutivo día 24 de julio del año 2007, por lo que el plazo de los 45 días corre a partir de ese día.” (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.011-2009, de fecha 18 de febrero del 2009)

Sin embargo, entendemos que no es cierto que las leyes entren en vigor a partir de su promulgación, pues las leyes después de promulgadas deben ser publicadas. Lo cierto es que las leyes entran en vigor un día después de su publicación. Esta sentencia se olvidó del artículo 1 del Código Civil, modificado por Ley No.1930 del 1949, que establece lo

siguiente: “Las leyes, después de promulgadas por el Poder Ejecutivo, serán publicadas en la Gaceta Oficial. Podrán también ser publicadas en uno o más periódicos de amplia circulación en el territorio nacional, cuando así lo disponga la ley misma o el Poder Ejecutivo. En este caso, deberá indicarse de manera expresa que se trata de una publicación en la Gaceta Oficial. Las leyes, salvo disposición legislativa expresa en otro sentido, se reputarán conocidas en el Distrito Nacional y en cada una de las Provincias, cuando hayan transcurrido los plazos siguientes, contados desde la fecha de la publicación hecha en conformidad con las disposiciones que anteceden, a saber: En el Distrito Nacional, el día siguiente al de la publicación. En todas las Provincias que componen el resto del territorio nacional, el segundo día. Párrafo: Las disposiciones que anteceden se aplican también a las Resoluciones y a los Decretos y Reglamentos que dicte el Poder Ejecutivo.”

II.- Ley No Promulgada o No Publicada.

A nuestro entender un proyecto de ley no es ley hasta tanto sea aprobado por ambas cámaras legislativas y una vez convertido en ley, que sea promulgada por el Poder Ejecutivo y publicada, como ordena la Constitución de la República, pues no se debe especular acerca de si la ley será observada o no por el Poder Ejecutivo y en tal caso si la misma sufrirá o no modificaciones.

Sin embargo, en una curiosa sentencia del Tribunal Superior Administrativo se decidió que *cuando existe un proyecto de ley de amnistía fiscal en manos del Poder Ejecutivo para su promulgación, es prudente que el Fisco espere un tiempo para continuar con los procesos de fiscalización*. En efecto, esta sentencia consideró que “la Dirección General de Impuestos Internos, le notificó el mismo 24 de julio del año 2007 a la recurrente ajustes a las Declaraciones Juradas de Renta, de Retenciones y del ITBIS, cuando lo correcto era que conociendo la Dirección General de Impuestos Internos, que había un proyecto de Ley de Amnistía Fiscal que estaba en el Poder Ejecutivo para su promulgación, promulgación que se hizo el mismo 24 de julio del año 2007, fecha en la cual la Dirección General de Impuestos Internos le está notificando a la recurrente los referidos ajustes, lo prudente era que esa Dirección General esperara el plazo de los 45 días para continuar con los procesos de fiscalización, para darle la oportunidad a los contribuyentes a que manifestaran su

deseo de acogerse a la ley de Amnistía que estaba por promulgarse, que al notificarle los citados ajustes ello motivó a que la empresa se viera en la necesidad de recurrir las impugnaciones que se le notificaron, como forma de proteger sus intereses de ahí que la empresa decidiera continuar con el recurso.” (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.011-2009, de fecha 18 de febrero del 2009)

No obstante, consideramos que una ley no promulgada por el Poder Ejecutivo no es ley ni tiene fuerza de ley, pues el Poder Ejecutivo puede promulgar esa ley o devolverla a las cámaras legislativas con sus observaciones, con la posibilidad de que la misma nunca se convierta en ley. Exigirle al Fisco que no cumpla con sus obligaciones y facultades establecidas ya en una ley vigente, ante la simple posibilidad de que se apruebe o no un proyecto de ley o ley de amnistía fiscal, es darle fuerza de ley a una ley inexistente. Asimismo, una ley no surte efecto si no es publicada.

Ya anteriormente la Suprema Corte de Justicia había dicho que *“para que una ley exista, es necesario que haya sido promulgada y publicada”* (Sentencia de la SCJ, de fecha 1 de agosto del 2001, B.J. No.1089, pág.12). Asimismo, el propio Tribunal Superior Administrativo había expresado que *la entrada en Vigencia de la Ley es la fecha de su Publicación.* (Sentencia del TCT No.034-2006, de fecha 25 de abril del 2006)

Más recientemente, conociendo sobre un recurso de casación sobre la indicada sentencia No.011-2009, de fecha 18 de febrero del 2009, del Tribunal Superior Administrativo, nuestra Suprema Corte de Justicia reiteró su criterio de que *una ley entra en vigencia a partir de su publicación, no de su promulgación*, expresando que *“la etapa definitiva que marca el inicio de vigencia de una ley es su publicación, que se materializa en fecha posterior a la promulgación y que le confiere obligatoriedad a la ley frente al público una vez que hayan transcurrido los plazos indicados en la misma para que se repunte conocida en cada parte del territorio nacional.”* (Sentencia de la SCJ No.3, de fecha 3 de febrero del 2010)

III.- Cese de la Vigencia de la Ley.

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

1) Por Caducidad.

Los efectos de la ley cesan cuando la propia ley establece un tiempo determinado para su vigencia. Llegado ese término o fecha, la ley expira automáticamente. Por ejemplo, cuando la ley dice que estará vigente por solo un año, llegado el término de ese año la ley caduca de pleno derecho.

2) Por Derogación.

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

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

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

En este sentido, ha sido juzgado que *la derogación orgánica es un tipo de derogación tácita*, al considerarse que “al establecer en su sentencia que la Ley Núm. 590 del 16 de noviembre de 1973, que creó un impuesto adicional a la Producción de Bebidas Alcohólicas, fue derogada tácitamente con la entrada en vigencia de la Ley No.11-92 que instituyó el Código Tributario, el Tribunal *a-quo* realizó una correcta interpretación y aplicación de los principios que fundamentan la figura de la derogación orgánica, que opera como un tipo de derogación tácita, pero que se distingue de ésta debido a que en la derogación orgánica no todas las normas del nuevo sistema contradicen a las del sistema antiguo, sino que lo característico y determinante de la derogación orgánica es que la nueva ley regula íntegramente la materia que la anterior norma regulaba, aunque en realidad no haya incompatibilidad alguna entre las normas nuevas y las de la ley anterior; lo que ocurrió en la especie, al dictarse el Código Tributario, que establece las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y cuyo Título IV instituye el Impuesto Selectivo al Consumo, unificando todos los impuestos aplicables a los productos derivados del alcohol, los que a partir de ese

momento quedaron íntegramente disciplinados por dicho Código, por lo que toda ley que estableciera anteriormente algún gravamen sobre esta misma materia, como ocurre con la Ley Núm. 590 de 1973, que establecía un impuesto adicional sobre los alcoholes, quedó orgánica y tácitamente derogada por dicho Código, tal como fue decidido por el Tribunal *a-quo* en su sentencia, estableciendo motivos suficientes y pertinentes que justifican su dispositivo y que permiten a esta Corte verificar que en el presente caso se ha hecho una correcta aplicación de la ley; que en consecuencia, procede rechazar el recurso de casación de que se trata por improcedente y mal fundado." (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de octubre del 2008, Número Unico 003-2008-00194; Sentencia de la SCJ, de fecha 25 de febrero de 2009, Número Unico 003-2008-00529)

A su vez, nuestra Suprema Corte de Justicia ha juzgado que *"para que una ley exista, es necesario que haya sido promulgada y publicada y que no haya sido derogada, ni expresa ni implícitamente por alguna ley posterior."* (Sentencia de la SCJ, de fecha 1 de agosto del 2001, B.J. No.1089, pág.12)

IV.- Irretroactividad de la Ley.

A) Principio General.

Es principio general en nuestro derecho que las leyes no tienen carácter retroactivo, es decir que estas no pueden aplicarse a hechos, actos o situaciones jurídicas ocurridas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la ley. En nuestro ordenamiento jurídico el principio de irretroactividad de la ley ha sido contemplado tanto en la legislación adjetiva como en la Carta Magna:

1) Código Civil.

Señala el artículo 2 del Código Civil que *"la ley no dispone sino para el porvenir: no tiene efecto retroactivo."*

2) Constitución.

El artículo 110 de la Constitución consagra de manera expresa el Principio de Irretroactividad de la Ley, al establecer que *"la ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino*

cuando sea favorable al que esté subjúdice o cumpliendo condena. En ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior." Asimismo, el numeral 13 del artículo 40 de la Constitución expresa que "nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción penal o administrativa," con lo cual se reitera el carácter constitucional al principio de irretroactividad de las leyes.

Por su parte, el artículo 69, numeral 7, de la misma Constitución prevé que "ninguna persona podrá ser juzgada sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formalidades propias de cada juicio." A su vez, el artículo 244 de la Constitución, al referirse a las exenciones tributarias, expresa que "los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social."

De todo lo anterior se desprende que la ley no puede ser retroactiva y por tanto solo pueden exigirse impuestos y/o aplicarse sanciones de conformidad con una ley existente al momento de la ocurrencia del hecho generador del impuesto o del acto que constituye una infracción.

En razón de su carácter general, el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el artículo 110 de la Constitución, abarca todo tipo de ley, sea penal, civil, laboral, administrativa, tributaria o de cualquier otra índole. Sobre este particular, los tribunales dominicanos se han expresado, decidiendo lo siguiente:

a) No hay Pena sin una Ley Previa, promulgada con Anterioridad a la comisión del Hecho. (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de enero de 1964, B.J. No.642, pág.112)

b) El Principio de la No Retroactividad de las Leyes se impone al Legislador y a los Jueces, pero No al propio legislador Constituyente. (Sentencia de la SCJ, de fecha 24 de mayo de 1967, B.J. No.678, pág.900)

c) *Las Leyes Procesales son Retroactivas, pues se aplican a los procesos en trámites No solucionados. Esta aplicación es solo para el Futuro y No afecta los actos Cumplidos.* (Sentencia de la SCJ, 11 de agosto de 1986, B.J. No.909, pág.1135).

d) *Cuando la Ley Procesal varía y crea un Tribunal nuevo, debe aplicarse la Ley que estaba Vigente durante el proceso en Cuestión.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.719).

e) *Un nuevo Canon No puede aplicarse a Ingresos producidos por los Hechos Perfeccionados antes de su Entrada en Vigencia.* (Sentencia del TCT, de fecha 18 de abril del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.89)

f) *Un Contrato ratificado por el Congreso adquiere Fuerza de Ley y debe sujetarse al Principio de Irretroactividad de la Ley, plasmado en el artículo 3 del Código Tributario.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de agosto del 2001, B.J. No.1089, pág.779)

g) *Un Arbitrio Municipal puede devenir en Inconstitucional por una Ley posterior que establezca un Impuesto que Colide con ese Arbitrio. La Resolución No.130-62 del Ayuntamiento del Distrito Nacional, sobre Arbitrio a los Solares Baldíos, al Colidar con el IVSS, es Inconstitucional.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 23 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.69).

h) *En virtud del Principio de Irretroactividad de la Ley, la Ley que debe aplicarse es aquella que estuvo Vigente al momento de producirse el Hecho Generador del Impuesto.* (Sentencia del TCT, de fecha 28 de diciembre del 2001, Boletín del TCT No.15, pág.289)

i) *Las Normas Constitucionales Sí pueden tener Efecto Retroactivo y Sí pueden Alterar y Afectar Situaciones Jurídicas Establecidas conforme a una Legislación Anterior.* (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.2, de fecha 1 de septiembre de 1995, B.J. No.1018, pág.168; Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.1, de fecha 1 de septiembre de 1995, B.J. No.1018, pág.159)

j) *Un Inmueble No puede prevalerse de la condición de Bien de Familia si fue Adquirido Antes de la Ley que estableció el Bien de Familia para esos inmuebles.* (Sentencia del TCT No.025-2003, de fecha 8 de mayo del 2003)

k) *Un Contrato aprobado por el Congreso Nacional puede establecer Exenciones, las cuales se Mantienen por todo el tiempo que establezca el Contrato.* (Sentencia del TCT No.056-205, de fecha 20 de julio del 2005)

l) Las Leyes No tienen efecto Retroactivo y No pueden afectar Derechos Adquiridos. (Sentencia del TCT No.007-2006, de fecha 15 de febrero del 2006)

m) La Ley No.288-04, del año 2004, que establece Recargos por Mora por diferencias de Impuestos surgidos en Fiscalización, No puede aplicarse a Ejercicios Anteriores a su Promulgación. (Sentencia del TCT No.071-2006, de fecha 19 de octubre del 2006)

n) La Ley No.236-05, del año 2005, que Modificó la Ley No.28-01, sobre Zona Especial de Desarrollo Fronterizo, es Inconstitucional por Violentar Derechos Adquiridos. (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.1, de fecha 7 de marzo del 2007, B.J. 1156, Vol. I, pág.3)

ñ) Cuando el Hecho Generador del Impuesto se produce Antes de la Entrada en Vigencia de la Nueva Ley, el Nuevo Impuesto No es Aplicable a ese Hecho. Caso en que el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria se Aplica, No el Impuesto sobre Activos. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.162-2008, de fecha 22 de diciembre del 2008)

B) La Inexistente Seudoretroactividad.

Hemos dicho que en razón de su carácter general y constitucional, el Principio de Irretroactividad de las Leyes, consagrado en el artículo 110 de la Constitución, abarca todo tipo de ley, sea penal, civil, laboral, administrativa, tributaria o de cualquier otra índole, sin admitir ningún tipo de excepción. A diferencia de otros países en los cuales la irretroactividad de las leyes es materia de ley adjetiva, normalmente consagrado en el Código Civil o el Código Penal, en la República Dominicana es materia constitucional y se aplica sin excepción a todas las materias del derecho, incluyendo la materia tributaria, bajo el entendido de que ninguna ley adjetiva puede estar por encima de la Constitución.

No obstante, en lo que entendemos se trató de una sentencia violatoria de la Constitución y del Principio de Irretroactividad de la Ley que se aplica de manera absoluta, para todas las materias y todos los casos, sin excepciones, nuestro Tribunal Superior Administrativo declaró una excepción al Principio de Irretroactividad de la Ley, hablando de una supuesta Seudoretroactividad de la ley y señalando que “la Ley debe regir

los hechos acaecidos durante su vigencia y las consecuencias jurídicas que se sigan produciendo, aún bajo la vigencia de una nueva Ley y que la esencia del Principio de la Seudo Irretroactividad, es en cierta medida la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones jurídicas ya formalizados.” (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.096-2009, de fecha 28 de octubre del 2009). Asimismo, este Tribunal también habla de excepción al Principio de Irretroactividad de la Ley y de la Seudoretroactividad de la ley, deduciendo su efecto más perfecto tanto para el sujeto de derecho, como para el bien común de manera concurrente, caso en el cual la retroactividad tiene un principio de razón suficiente para operar. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.096-2009, de fecha 28 de octubre del 2009)

En las dos sentencias antes indicadas el Tribunal Superior Administrativo, al referirse a la “Seudoretroactividad de la Ley”, lo hizo en atención al artículo 3 del Código Tributario, que se refiere a la vigencia de la ley tributaria en el tiempo, y del cual entendemos puede resultar inconstitucional, según nuestro ordenamiento constitucional. Por lo tanto, en nuestro país no existe la llamada Seudoretroactividad de la ley, pues la Constitución lo prohíbe y ninguna ley adjetiva, como es el Código Tributario, puede estar por encima de la Constitución, pues se violaría el Principio de Supremacía de las Normas Constitucionales, consignando en el artículo 6 de la Constitución.

En relación a la ley tributaria en el tiempo parece que los redactores del Código Tributario se inspiraron en la teoría de “los hechos cumplidos”, que establece que si un hecho ya ha sido constituido, cumplido, perfeccionado o extinguido bajo el amparo de una ley, la ley nueva no puede desconocer esa situación; pero que, sin embargo, si ese hecho aún no se ha cumplido, sino que se encuentra en proceso de culminación, entonces la ley nueva se le aplicará. En este sentido, la ley nueva se aplicaría a hechos generadores ocurridos con anterioridad a la publicación de la nueva ley, siempre que esos hechos generadores no se hayan perfeccionado, es decir que se hayan iniciado pero no culminado.

Sin embargo, con respecto a la ley aplicable al hecho generador de la obligación tributaria nos referimos también en esta misma obra en el capítulo referente al Hecho Generador de la Obligación Tributaria, al tratar el tema de la Obligación Tributaria.

Con respecto a la ley tributaria en el tiempo el artículo 3 del Código Tributario presenta tres aspectos importantes, los cuales mencionaremos y estudiaremos a continuación:

- a) Leyes tributarias que derogan leyes anteriores;
- b) Leyes tributarias que establecen normas administrativas y procesales; y,
- c) Leyes que se limitan a declarar o interpretar el sentido de leyes tributarias.

V.- Leyes Tributarias que Derogan Leyes Anteriores.

En la primera parte del artículo 3, el Código Tributario consagra que “la ley tributaria que deroga una anterior se aplicará a los hechos generadores que no se han perfeccionado a su fecha de entrada en vigencia, ya que los mismos requieren el transcurso de un período de tiempo en el cual se produzca su finalización.”

De la lectura de este texto se puede deducir que cuando una ley tributaria deroga una ley anterior, sucederán las siguientes consecuencias:

- 1) Si el hecho generador del tributo ya se había perfeccionado al momento de la entrada en vigencia de la nueva ley, se aplicará la ley que fue derogada;
- 2) Si el hecho generador del impuesto no se había perfeccionado al momento de la entrada en vigor de la nueva ley, se aplicará la ley nueva y no la ley derogada;
- 3) Si la ley nueva introduce cambios en los elementos esenciales de un tributo, ya sea sobre el hecho generador, base imponible, materia imponible, tasa o alícuota o sujetos del tributo, esa ley nueva no podrá aplicarse a los hechos generadores ocurridos con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de esa nueva ley, sino únicamente con respecto a los hechos generadores ocurridos con posterioridad;
- 4) Las tasas o alícuotas establecidas en la nueva ley sólo se aplicarán a partir de la fecha de vigencia de esa nueva ley y no con retroactividad;

5) Las exenciones fiscales contempladas en la nueva ley sólo surtirán efecto a partir de la entrada en vigor de la nueva ley, quedando gravadas las situaciones anteriores; y

6) Las exenciones fiscales que sean derogadas por la nueva ley, dejarán de tener efecto a partir de la fecha de la entrada en vigencia de la nueva ley, pero únicamente respecto de las exenciones futuras, pues de acuerdo con el artículo 244 de la Constitución de la República los derechos adquiridos por particulares, respecto de las exenciones, son irrevocables “por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato.”

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

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

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

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

Ante estas situaciones el juez debe analizar con prudencia y sabiduría cada caso en particular, para determinar si existe o no una violación al principio constitucional de Irretroactividad de las Leyes, sabiendo de antemano que nuestro ordenamiento jurídico puede ser muy distinto al de otros países y que en el nuestro este principio presenta las siguientes características básicas:

a) Se trata de un principio de naturaleza constitucional;

b) Se aplica a todas las materias; y

c) No existen excepciones a este principio, salvo para el que está subjúdice o cumpliendo condena.

VI.- Leyes Tributarias que Establecen Normas Administrativas y Procesales.

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

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

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

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

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

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

Sobre los puntos 2) y 3) resultan atinadas las palabras de *Giuliani* al afirmar que “el acortamiento de un término, de caducidad o prescripción, por ejemplo, no puede afectar a quien era beneficiario de él desde una fecha anterior a la nueva norma, porque la situación jurídica que le dio

nacimiento quedó constituida o perfeccionada precedentemente y no puede ser afectada retroactivamente, resultando inaceptable que pueda privarse de un recurso o de una acción, por una norma posterior.” (Derecho Financiero)

Sobre la aplicación inmediata de las normas procesales, nuestra Suprema Corte de Justicia ha declarado que *las leyes procesales son retroactivas, pues se aplican a los procesos en trámites no solucionados. Esta aplicación es solo para el Futuro y no afecta los actos cumplidos.* (Sentencia de la SCJ, 11 de agosto de 1986, B.J. No.909, pág.1135). Sin embargo, debemos señalar que al aplicarse solo para los procedimientos futuros, sin alterar ni afectar los actos y procedimientos ya cumplidos, no hay retroactividad. Asimismo, ha dicho que *cuando la ley procesal varía y crea un nuevo tribunal, el caso debe ventilarse ante el tribunal competente donde fue iniciado el proceso en cuestión.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.719).

VII.- Leyes que se Limiten a Declarar o Interpretar el Sentido de Leyes Tributarias.

El Código Tributario expresa en el párrafo II del artículo 3, que “las leyes que se limiten a declarar o interpretar el sentido de leyes tributarias, se entenderán incorporadas a éstas para los efectos de su vigencia y aplicación, pero no afectarán en modo alguno los efectos de las resoluciones o sentencias que hayan adquirido el carácter de firmes e irrevocables.”

Tal y como se indicó al tratar el tema de la interpretación de la ley tributaria, existen las llamadas leyes aclaratorias o interpretativas, que son aquellas que interpretan leyes preexistentes, es decir cuando la interpretación de una ley es hecha por el propio legislador. Esta ley interpretativa, al ser aclaratoria de una ley anterior, se entiende incorporada a la ley anterior que pretende interpretar, teniendo un efecto declarativo y no constitutivo, pues el efecto constitutivo resultaría de la primera ley. Sobre este tema nos remitimos a las partes de esta obra donde analizamos el Principio de Irretroactividad de la Ley y la Interpretación de la Ley Tributaria, donde se dijo que estas leyes podían resultar retroactivas y que no son utilizadas en nuestro ordenamiento jurídico.

En virtud del párrafo II del artículo 3 del Código Tributario, la ley interpretativa o aclaratoria no puede afectar las resoluciones o sentencias que hayan sido dictadas al momento de su promulgación.

VIII.- El Caso de las Exenciones Tributarias.

El artículo 244 de la Constitución establece que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.”

Este artículo 244 es claro al indicar que una vez otorgada la concesión o aprobado el contrato, el particular tiene el “derecho de beneficiarse, por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato” de las exenciones que le han sido concedidas, no pudiendo revocarse durante el período que señale la concesión o el contrato.

Para una mayor amplitud de este estudio sugerimos acudir en esta misma obra al capítulo referente a las Exenciones o Exoneraciones.

CAPÍTULO III

El Derecho Supletorio y la Analogía

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

Según *Martín y Rodríguez Usé*, en su obra *Derecho Tributario General*, "la analogía es uno de los métodos de interpretación de las normas jurídicas, puesto que con su utilización no se trata de determinar la voluntad del legislador, sino completarla en aquellos casos en que ella ha estado ausente."

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

Los redactores de nuestro Código Tributario, quizás influenciados por *Jarach*, establecieron en el párrafo III del artículo 3 del Código

Tributario, que “cuando no existan disposiciones expresas en este Código para la solución de un caso, regirán supletoriamente, en el orden que se indican, las leyes tributarias análogas, los principios generales y normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del Derecho Privado que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario; con excepción de las sanciones represivas, las cuales serán únicamente las previstas expresamente en la presente ley.”

Del contenido de este párrafo III del artículo 3 del Código Tributario se pueden hacer las siguientes deducciones:

1) Cuando en el Código Tributario existan disposiciones expresas para la solución de un caso, el mismo deberá resolverse conforme al ordenamiento jurídico contenido en el Código Tributario;

2) Solo cuando en el Código Tributario no existan disposiciones expresas para la solución de un caso, entonces deberá recurrirse al Derecho Supletorio;

3) Cuando haya que recurrir al Derecho Supletorio para solucionar un caso, entonces regirán supletoriamente, en el orden que se indican: las leyes tributarias análogas, los principios generales y normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del Derecho Privado que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario; y

4) No puede recurrirse al Derecho Supletorio cuando se trate de sanciones represivas, las cuales serán únicamente las previstas expresamente en la presente ley.

Además, debe quedar claro que en virtud del carácter estrictamente legal o *ex lege* de la obligación tributaria no pueden crearse obligaciones tributarias por analogía.

De conformidad con este artículo 3, párrafo III, cuando el Código Tributario no contenga disposiciones expresas para la solución de los casos que en la práctica puedan presentarse, deberá entonces recurrirse al Derecho Supletorio. El Código Tributario establece el orden de jerarquía que debe seguirse en estos casos, el cual es el siguiente:

A) Las Leyes Tributarias Análogas.

Según *Ross* la analogía consiste en resolver conforme a las leyes que rigen casos semejantes o análogos, un caso no previsto por la ley en su

letra ni en su espíritu. Se expresa en el aforismo que dice: “Donde existe la misma razón, debe existir la misma disposición.” (Derecho Tributario Sustantivo)

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

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

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

b) Las principales Leyes Tributarias, consignadas en los Títulos II y siguientes del Código Tributario, las cuales comprenden las disposiciones especiales para los tributos internos nacionales, tales como Impuesto sobre la Renta, Impuesto a las Transferencias de Bienes y Servicios, Impuesto Selectivo al Consumo e Impuesto a los Activos.

Otras leyes impositivas, tales como el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria y el Impuesto a los Combustibles Fósiles no han sido todavía incorporadas formalmente al Código Tributario, sino que se mantienen como leyes tributarias.

Es esta la razón por la cual el vigente Código Tributario hace referencia a las “leyes tributarias”, como si se tratase de disposiciones

legales distintas a las consignadas en los Títulos II y siguientes del Código Tributario. Por lo tanto, debe concluirse que cuando el Código Tributario utiliza el concepto de “leyes tributarias”, se está refiriendo a las disposiciones especiales relativas a cada tributo interno nacional en particular, ya sea que las mismas hayan sido contempladas en los Títulos II y siguientes del Código Tributario o en otras leyes que establezcan tributos internos nacionales.

Por su parte, cuando el Código Tributario habla de leyes tributarias análogas se está refiriendo a las leyes tributarias que establecen “tributos internos nacionales”, que son los tipos de tributos a los cuales se aplica el Código Tributario, de conformidad con el artículo 1 de este Código, según se explicará más adelante al tratarse el tema del ámbito de aplicación del Código Tributario, y no a las leyes aduaneras o municipales.

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

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

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

B) Los Principios Generales y Normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del Derecho Privado.

Pont Mestres distingue los principios de las normas, expresando lo siguiente: "Cuando los textos positivos no recogen explícitamente criterio alguno de justicia tributaria, puede entenderse que, no obstante inspiran implícitamente determinadas normas constitucionales, porque siempre ha de pensarse que la Constitución de un Estado de Derecho se concibe a tenor de principios de justicia, bien que su eficacia no trasciende al plano normativo y aplicativo, al carecerse de la formulación expresa y concreta. Por el contrario, cuando los principios se hallan expresamente recogidos en las respectivas normas, esto es, cuando se encuentran expresamente positivizados, han de tener jurídicamente la consideración de normas a todos los efectos y con todas las consecuencias, con más motivo, si cabe, que las normas ordinarias, dado su carácter de supra normas o normas de rango superior, o, en otras palabras, el sometimiento a disciplina jurídica de la fiscalidad ha de realizarse con obligada supeditación y respeto a las directrices constitucionales." (La Justicia Tributaria y su Formulación Constitucional)

Por su parte, *Giuliani* afirma que "en cuanto a los principios generales del derecho, difícil es determinar su significado. Unas veces se los concibe con criterio trascendente, nociones teológicas o filosóficas; otras, en el orden jurídico y aún en éste, ya como los emanados de la ciencia del derecho con aplicación general en la jurisprudencia, en la doctrina, en las legislaciones o bien restringidos al ordenamiento positivo de un país." Dentro de estos principios generales del derecho *Giuliani* cita la libertad del hombre y de sus derechos esenciales, el respeto a la propiedad, la igualdad ante el impuesto y las cargas públicas (Derecho Financiero)

C) Prohibición de Analogía.

Teniendo la obligación tributaria y las infracciones tributarias como única fuente a la ley, es lógico y jurídico afirmar que ni por el Derecho Supletorio ni por analogía se pueden crear, modificar o interpretar normas del Derecho Tributario Sustantivo ni del Derecho Tributario Penal, pues las garantías constitucionales de las personas y los principios constitucionales como el de Legalidad, Legalidad Tributaria y Tipicidad

prohíben esta práctica. Es así como no se puede por Derecho Supletorio o interpretación analógica, entre otras:

- 1) Crear obligaciones tributarias ni modificar ni derogar las existentes;
- 2) Modificar los elementos esenciales de los tributos;
- 3) Conceder exenciones impositivas; y
- 4) Crear o modificar las infracciones tributarias, sus sanciones ni la competencia para conocerlas y sancionarlas.

De todas estas prohibiciones y limitaciones nuestro Código Tributario guardó silencio, lo que no implica que estas garantías ciudadanas no existan o puedan violarse, pues se trata de disposiciones constitucionales, y solo con respecto a las infracciones y sanciones el párrafo III del artículo 3 del Código Tributario prohíbe el uso de analogías y la aplicación del Derecho Supletorio para estos casos. Esto es una derivación del principio constitucional de legalidad o "*Nulla poena sine lege previa*", que consagra que no puede existir pena o sanción sin una ley previa que la establezca. Por lo tanto, aún en caso de oscuridad o laguna de la ley tributaria, el sistema de analogía o la aplicación de principios generales no pueden ser utilizados cuando se trate de crear obligaciones, infracciones o sanciones.

D) Jurisprudencias.

1) Código de Procedimiento Civil.

La Administración Tributaria puede Notificar en manos de un Vecino, cuando la Empresa está cerrada, según el artículo 68 del Código de Procedimiento Civil. (Sentencia del TCT, de fecha 26 de febrero del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.139)

El Código de Procedimiento Civil tiene el carácter de Derecho Supletorio en materia Tributaria. (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de enero del 2002, B.J. No.1094, pág.484). *En relación a los Plazos Procesales el artículo 1033 del Código de Procedimiento Civil tiene en la Materia Tributaria un carácter Supletorio.* (Sentencia del TCT No.043-2003, de fecha 10 de julio del 2003).

2) Derecho Civil.

Las Normas del Derecho Procesal Civil son Supletorias del Derecho Administrativo en todos aquellos casos en que esta última legislación no contenga disposiciones expresas respecto a las situaciones presentadas en el curso de un litigio. (Sentencia del TSA, de fecha 14 de Febrero del 2002, Boletín del TSA No.87, Pág.9)

3) Prescripción Sucesoral.

En virtud de que en la Ley de Sucesiones No existen normas sobre la Prescripción, debe acudirse al Derecho Supletorio y a la Interpretación Analógica. (Sentencia del TCT No.057-2003, de fecha 23 de septiembre del 2003)

4) Cuando No se Aplica.

El Derecho Supletorio No se aplica cuando la Ley es Clara. (Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.335)

TÍTULO V

La Obligación Tributaria

CAPÍTULO I

Aspectos Generales de la Obligación Tributaria

I.- Generalidades.

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

Para comprender el amplio mundo de la tributación hay que tener bien claro el significado de obligación tributaria, pues es la base sobre la cual descansa la relación jurídica tributaria o vínculo jurídico que une al Fisco con el contribuyente, y 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 que coadyuvan el cumplimiento de la obligación de pagar el tributo. En consecuencia, al hablarse de obligación tributaria hay que dejar claro 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.”

Cualquiera que sea la definición o concepto que se tenga sobre obligación tributaria, esta debe enmarcar la idea de que se trata de una obligación de dar y de que esta obligación siempre 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. En consecuencia, ni por contrato ni por reglamento ni por disposición administrativa ni por analogía pueden crearse obligaciones tributarias.

Esta obligación no puede comprender un acreedor y un deudor cualquiera, sino que siempre va a tener como acreedor al Estado o a un ente público 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. No obstante, el impuesto también puede gravar órganos del propio Estado, como sucede en el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), que se aplica a todos, incluyendo empresas y organismos de todos los poderes del Estado cuando consuman productos y servicios gravados.

Aún cuando la obligación tributaria tiene por objeto dar dinero o cosas, no se trata de una obligación de naturaleza real, esto es del derecho que tiene una persona sobre una cosa, sino que entraña una naturaleza personal, puesto que crea un vínculo jurídico entre dos personas: Estado y Contribuyente. Es esta la razón por la que *Ross*, en su libro *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 Tributaria tiene siempre que cobrar lo debido y nunca más ni menos de lo realmente adeudado. Es así como se habla de que el Fisco tiene un derecho para cobrar la deuda que se le debe, pero también una obligación de cobrar esa deuda. Por eso el literal g) del artículo 11 del Código Tributario establece que son solidariamente responsables del pago de la obligación tributaria del contribuyente “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.”

No obstante, en vista de que en algunos casos el Estado puede invertir grandes sumas de dinero en cobros insignificantes, algunas legislaciones han optado por atribuir a la Administración la facultad de declarar como incobrables o sin interés fiscal esas cantidades. Nuestro Anteproyecto de Código Tributario es un ejemplo de esto, pues afirmaba 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. Sin embargo, en nuestro Código Tributario vigente no existe esta disposición, pero el Fisco suele declarar estas deudas ínfimas como deudas sin interés fiscal.

II.- Concepto de Obligación Tributaria.

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

1) De acuerdo con *Giuliani* es un “vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.” (Derecho Financiero)

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

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

4) Para *Ross* “la obligación tributaria reconoce por fuente a la ley y constituye un vínculo de carácter personal entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos. Tiene por objeto la prestación de un tributo y surge en cuanto ocurre el hecho generador de ella.” (Derecho Tributario Sustantivo)

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

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

Según *Ross* “la obligación tributaria conserva su naturaleza de vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales sobre determinados bienes” (Derecho Tributario Sustantivo). Similar afirmación hace *Jarach* al señalar que la “garantía real no cambia en nada la naturaleza personal de la relación jurídica tributaria.” (El Hecho Imponible)

La obligación tributaria es un vínculo de carácter personal, entre sujetos o personas, aún cuando el impuesto recaiga sobre bienes materiales. Es decir, por ejemplo, que aún cuando el impuesto pueda gravar la propiedad inmobiliaria, la deudora del impuesto no es la propiedad inmobiliaria, sino el propietario de ese inmueble, es decir una persona, el cual seguirá siendo el deudor aún cuando transfiera o desaparezca dicha propiedad y aún cuando dicha propiedad inmobiliaria constituya la garantía real por la deuda personal del contribuyente.

Al igual que dijimos respecto del carácter personal de la relación jurídico tributaria, lo anterior resulta de gran importancia práctica, sobre todo en aquellos casos en los cuales el deudor tributario transfiere la propiedad objeto del gravamen y surge la interrogante de si la deuda tributaria no pagada sigue la propiedad y al adquirente. Teniendo la obligación tributaria y la relación jurídica tributaria que se desprende de ella un carácter personal y no real, se supone que, en principio, el adquirente de bienes afectados al gravamen no adquiere la responsabilidad tributaria del vendedor al adquirir dichos bienes, salvo que la ley disponga lo contrario para casos determinados.

Es así como el artículo 11, literal k), del Código Tributario, señala de manera específica que son “solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes, en la proporción correspondiente, los adquirentes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirentes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, comprendiéndose en aquellos a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los adquirentes de los activos y pasivos de ellas.” Agrega este artículo 11, literal k), que “cesará, sin embargo, la responsabilidad del adquirente en cuanto a la obligación tributaria no determinada:

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

2) En cualquier momento en que la Administración Tributaria reconozca como suficiente la solvencia del cedente en relación con el tributo que pudiere adeudarse. La responsabilidad de los administradores, mandatarios, liquidadores o representantes, de los adquirentes de empresas o de activos y pasivos se limita al valor de los bienes que administren o que reciban respectivamente, a menos que hubiesen actuado con dolo, caso en el cual responderán con sus bienes propios del total de la obligación.”

De esta manera el Código Tributario mantiene el carácter personal de la obligación tributaria, dejando claro que la deuda tributaria no se transmite a terceros por el hecho de que esos terceros adquieran bienes sujetos al impuesto, a menos que de manera expresa la ley señale lo contrario para determinados casos, como ocurre respecto del literal k)

del artículo 11 del Código Tributario, que crea una solidaridad entre vendedor y comprador de bienes afectados a la deuda tributaria, como veremos luego.

III.- Fuente de la Obligación Tributaria.

A diferencia de lo que ocurre con las obligaciones en el derecho civil, en el cual estas pueden tener varias fuentes, como por ejemplo la ley, los contratos, los delitos y otras, la obligación tributaria sólo reconoce una fuente: la ley. En efecto, de conformidad con el numeral 15 del artículo 39 de la Constitución, “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe”, de donde se desprende el carácter legal de las obligaciones, incluyendo la tributaria, pues ningún órgano o funcionario del Estado, incluyendo la Administración Tributaria, puede crear obligaciones en perjuicio de los particulares, a menos que la ley establezca esas obligaciones.

Por su parte, el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, dispone que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión,” de donde se deriva el carácter legal de la obligación tributaria, en el sentido de que solo mediante ley, y nunca por decreto, reglamento, norma general o contrato pueden crearse impuestos. Corresponde únicamente al Congreso Nacional, mediante ley, crear los impuestos, legislando sobre cada uno de los elementos esenciales de los tributos, determinando el modo de su recaudación y cómo será invertido lo recaudado.

De los preceptos constitucionales anteriores se deriva que la única fuente de la obligación tributaria es la ley. Para mayor amplitud sobre este tema nos remitimos a la parte de esta obra donde se trata el Principio de Legalidad Tributaria.

IV.- Naturaleza y Caracteres de la Obligación Tributaria.

La obligación tributaria u obligación de pagar el tributo debido, reúne las siguientes características:

1) Es un Vínculo Jurídico.

La obligación tributaria es de naturaleza jurídica y no de carácter moral o natural, existiendo medios legales para forzar su cumplimiento. Es, como afirma *Jarach*, una relación obligatoria (El Hecho Imponible).

2) Es un Vínculo de Carácter Personal.

La obligación tributaria constituye un vínculo entre personas, esto es entre un sujeto activo, que será el Estado o ente público acreedor señalado por la ley, y uno o varios sujetos pasivos, ya sean contribuyentes o responsables. Es un vínculo entre personas, aún cuando su cobro pueda estar garantizado sobre los bienes del deudor, como mecanismo para asegurar su cumplimiento, y aún de tributos que puedan recaer sobre bienes mismos, pues en estos casos el sujeto pasivo de la obligación no es la cosa, sino una persona, ya sea su propietario, inquilino, detentador o usufructuario.

3) Es una Prestación Jurídica Patrimonial.

La obligación tributaria consiste en una obligación de pagar, o sea de dar una parte del patrimonio del deudor, ya sea en dinero, especie o naturaleza. Por lo tanto, las obligaciones conocidas en el derecho civil como de hacer o no hacer, para el Derecho Tributario no constituyen obligaciones tributarias sustanciales, sino deberes formales que contribuyen al mejor cumplimiento de la obligación de dar o pagar el tributo. A nuestro entender nuestra Constitución prohíbe el pago de impuestos mediante el trabajo físico, al no permitir el apremio corporal por deudas que no provengan de infracción a las leyes penales.

4) Es una Obligación de Derecho Público.

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

V.- *Nacimiento de la Obligación Tributaria.*

Aunque el tema del Nacimiento de la Obligación Tributaria será estudiado más adelante, cuando dediquemos un capítulo a tratar de manera específica este aspecto, podríamos adelantar algunas ideas señalando que nuestro actual Código Tributario no dice cuándo nace la obligación tributaria, a diferencia del antiguo Proyecto de Código Tributario que en su artículo 20 establecía que la obligación tributaria nace al producirse el hecho generador, expresando que “el hecho generador de la obligación tributaria lo constituye la realización del presupuesto de hecho establecido por la ley para tipificar el tributo, el cual da origen al nacimiento de la obligación.”

El debate se centra, entonces, entre autores como *Myrbach-Rheinfeld* (citado por *Giuliani*, Derecho Financiero) que consideran que la obligación tributaria no nace al momento de producirse el hecho generador o presupuesto de hecho consagrado en la ley, sino al momento de determinarse el impuesto a pagar, es decir de efectuarse el acto de determinación de la obligación tributaria, atribuyéndole a este acto un carácter constitutivo y no declarativo de la obligación, pues el sujeto pasivo no puede pagar voluntariamente su deuda tributaria, antes de que la Administración Tributaria determine el impuesto que debe pagarse.

Otros autores, entre los cuales se citan a *Jarach*, *Giuliani* y *Ataliba*, entienden que la obligación tributaria nace, simple y llanamente, al producirse el presupuesto de hecho o hipótesis tributaria establecida por la ley, sin necesidad de que la misma sea determinada, atribuyéndole al acto de determinación un carácter declarativo y no constitutivo.

A nuestro entender la obligación tributaria nace desde el momento mismo en que se materializa en la realidad la hipótesis tributaria o presupuesto de hecho señalado por la ley, es decir con la ocurrencia del hecho generador o hecho imponible, siendo la determinación un acto declarativo de la ocurrencia de esa obligación, es decir un acto que determina la existencia o no de una deuda, su monto y el deudor. Incluso, esa deuda tributaria puede ser pagada o exigida al momento mismo de ocurrir el hecho generador del tributo o con posterioridad al nacimiento de la deuda, según acuerde la ley.

En este sentido, podría afirmarse que la obligación tributaria se origina con la materialización del presupuesto de hecho establecido por

la ley, pero que esta obligación solo puede ser pagada voluntariamente o exigida por el Fisco a partir de su determinación, de donde la legislación permite que en ciertos casos la Administración Tributaria pueda ordenar medidas cautelares provisionales, aún antes de practicarse la determinación de la obligación tributaria, sobre todo en aquellos casos en que exista riesgo ante una posible desaparición de los bienes del deudor, como señalan los artículos 81 y 82 del Código Tributario, prueba inequívoca de que la obligación tributaria nace aún sin haberse determinado, pues solo pueden adoptarse medidas cautelares sobre una deuda existente o al menos sobre una deuda presunta o posible.

VI.- Los Sujetos de la Obligación Tributaria.

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

1) El Sujeto Activo de la Obligación Tributaria.

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

Normalmente la figura de sujeto activo recae sobre el Estado. Sin embargo, la ley puede atribuirle la calidad de sujeto activo a otros entes u organismos públicos, como los ayuntamientos, por ejemplo, que en nuestro ordenamiento jurídico pueden establecer arbitrios municipales, conforme al artículo 200 de la Constitución y a la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios. No obstante, y debido al Principio de Legalidad Tributaria y a la fuente legal de esta obligación, sólo la ley puede designar el sujeto activo de la obligación tributaria.

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

2) Los Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria es quien en virtud de la ley debe cumplirla en calidad de contribuyente o de responsable, según lo establece el artículo 4 del Código Tributario.

Sin embargo, y en razón de la importancia que revisten los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es preferible dedicar un capítulo completo a este tema.

CAPÍTULO II

Los Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria

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

El contenido del artículo 4 del Código Tributario conlleva a tratar este tema en los siguientes aspectos:

- 1) Definición de Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria;
- 2) La Capacidad Jurídica Tributaria; y,
- 3) Los distintos Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria.

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

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

Para *Giuliani* sujeto pasivo de la obligación tributaria “es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la

prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero” (Derecho Financiero). *Jarach*, por su parte, define los sujetos pasivos como “aquellos que por sus relaciones con los hechos o circunstancias que configuran objetivamente el hecho imponible, resultan obligados al pago de los tributos.” (Curso Superior de Derecho Tributario)

1) Contribuyentes.

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

Contribuyente es, de acuerdo con el artículo 5 del Código Tributario, “aquel respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria” o, como indica *Jarach*, “el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza.” (Curso Superior de Derecho Tributario)

2) Responsables o Sustitutos.

El contribuyente no es el único que debe cumplir con la obligación tributaria, pues de acuerdo con el artículo 4 del Código Tributario los sujetos pasivos de la obligación tributaria, es decir aquellos que están obligados a cumplirla, pueden ser los contribuyentes o los responsables.

De este modo, existen casos en los cuales la propia ley tributaria pone a cargo de otra persona, llamada Responsable, la obligación de cumplir con la obligación tributaria que le corresponde a otro, llamado Contribuyente. Existen dos tipos de Responsables: El Agente de Percepción y el Agente de Retención, los cuales son definidos por el artículo 8 del Código Tributario de la siguiente manera:

a) Agentes de Percepción.

Son todos aquellos sujetos que por su profesión, oficio, actividad o función se encuentran en una situación que les permite recibir del contribuyente una suma que opera como anticipo del impuesto que, en definitiva le corresponderá pagar, al momento de percibir cualquier retribución, por la prestación de un servicio o la transferencia de un bien. Tienen la facultad de adicionar, agregar o sumar al pago que reciben de los contribuyentes, el monto del tributo que posteriormente deben depositar en manos de la Administración Tributaria.

b) Los Agentes de Retención.

Son todos aquellos sujetos, que por su función pública o en razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en las cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente. En consecuencia el Agente de Retención deja de pagar a su acreedor, el contribuyente, el monto correspondiente al gravamen para ingresarlo en manos de la Administración Tributaria.

De acuerdo con *Jarach*, “el contribuyente es tal tanto en el caso en que la ley lo establezca expresamente, como en el que la ley nada diga al respecto. Por el contrario, los demás sujetos pasivos son tales sólo en virtud de una expresa disposición legal” (Curso Superior de Derecho Tributario). Con lo anterior *Jarach*, al igual que la inmensa mayoría de la doctrina, entiende que solo la ley, y nunca el reglamento o norma de la Administración Tributaria, puede designar la figura del Responsable, pues solo la ley puede crear obligaciones tributarias y designar los sujetos de la misma. Sin embargo, luego veremos cómo en nuestro país el Código Tributario le atribuye potestad al reglamento y a la Administración Tributaria para establecer agentes de retención o percepción y analizaremos la validez constitucional de este tipo de disposición.

II.- La Capacidad Jurídica Tributaria.

No debe confundirse la Capacidad Contributiva con la Capacidad Tributaria. En efecto, mientras la primera tiene un carácter económico y jurídico, pues se refiere a la capacidad económica que tiene una persona

para contribuir con las cargas e inversiones públicas mediante el pago de los tributos, la capacidad tributaria tiene un carácter estrictamente jurídico y se refiere a la capacidad que tiene una persona o entidad para ser sujeto de derechos y obligaciones tributarias. El numeral 6 del artículo 75 de la Constitución señala que es un deber fundamental de las personas “tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas.” En consecuencia, basta con ser una “persona” para tener obligaciones tributarias y por tanto basta con ser una persona para tener capacidad jurídica para tributar. La Constitución solo habla de “personas”, sin distinguir entre hombres o mujeres, mayores o menores edad, persona física o jurídica, u otras distinciones.

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

En consecuencia, y mientras la Constitución no lo prohíba, el Derecho Tributario puede atribuir capacidad tributaria a una persona o entidad que el derecho privado le niegue la personalidad o capacidad jurídica. *Jarach*, por ejemplo, entiende que en el Derecho Tributario “no es necesario que el sujeto posea la personería jurídica” y que “se puede desatender la personería de una sociedad comercial para atribuir el hecho imponible al accionista, en cuanto la sociedad comercial no sea efectivamente una entidad con vida económica propia, sino una creación ficticia sin otra función que la de distraer la atribución del hecho imponible al verdadero contribuyente”, afirmando que “es contribuyente el sujeto que, provisto o no de personería jurídica, es el titular de hecho, si no de derecho, de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles” (El Hecho Imponible). Naturalmente, atribuir o no la capacidad tributaria a un determinado sujeto dependerá de la legislación de cada país.

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

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

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

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

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

A) Contribuyente.

1) Por Deuda Propia.

Según lo define el artículo 5 del Código Tributario, contribuyente “es aquel respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación

tributaria." Aunque el Código Tributario no lo dice, se ha indicado que hecho generador o hecho imponible de la obligación tributaria es el acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar el tributo. El contribuyente, por tanto, es deudor por una deuda propia, por haberse verificado en su propia persona el hecho generador de la obligación tributaria. Como afirma *Jarach*, el contribuyente "es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio" (El Hecho Imponible). Agrega que contribuyente es "el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza." (Curso Superior de Derecho Tributario)

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

2) *Por Sucesión.*

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

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

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

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

3) Tercero que se Obliga a Pagar.

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

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

A nuestro entender cuando un tercero paga la deuda tributaria de otro, sin ningún tipo de reembolso o retribución, el valor pagado por ese tercero representa un beneficio adicional para quien se beneficia de ese pago y por tanto gravable, ya sea como donación o como parte del Impuesto sobre la Renta del beneficiario.

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

B) Responsable o Sustituto.

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

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

Suele decirse que el Responsable es deudor del Fisco por una deuda ajena; sin embargo, esta definición es frecuentemente rebatida en la doctrina, por entenderse que la ley considera al Responsable como un verdadero deudor y no como un deudor que paga a nombre de otro. En la figura del Responsable no se verifica el hecho generador de la obligación tributaria; sin embargo, éste debe cumplir con la obligación

tributaria causada por otra persona. El Responsable es, por lo tanto, deudor de la Administración Tributaria por una deuda originada por un tercero y en la cual el responsable no tuvo ningún tipo de participación directa.

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

1) Textos Legales.

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

b) El artículo 8 del Código Tributario dispone que son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción las personas o entidades designadas por este Código, por el reglamento o por las normas de la Administración Tributaria, que por sus funciones o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar, la retención o la percepción del tributo correspondiente.”

c) El artículo 35 del mismo Código Tributario señala que corresponde a la Administración Tributaria dictar normas generales en especial para “instituir y suprimir agentes de retención, de percepción e información.”

2) Distintos Tipos de Responsables.

De acuerdo con el artículo 8 de nuestro Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, “son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción las personas o entidades designadas por este Código, por el

reglamento o por las normas de la Administración Tributaria, que por sus funciones o por razón de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar, la retención o la percepción del tributo correspondiente.” Lo anterior significa que pueden existir dos tipos distintos de Responsables, que son:

a) Agentes de Percepción.

Caminiti, en Tratamiento de los Agentes de Retención y del Contribuyente, nos dice que el Agente de Percepción “es todo sujeto que en virtud de proporcionar al contribuyente un bien o un servicio –es acreedor del mismo- debe adicionar al precio el importe correspondiente al impuesto y depositarlo a nombre del fisco nacional.”

Por su parte el párrafo I del artículo 8 del Código Tributario prescribe que “los Agentes de Percepción son todos aquellos sujetos que por su profesión, oficio, actividad o función se encuentran en una situación que les permite recibir del contribuyente una suma que opera como anticipo del impuesto que, en definitiva le corresponderá pagar, al momento de percibir cualquier retribución, por la prestación de un servicio o la transferencia de un bien. Tienen la facultad de adicionar, agregar o sumar al pago que reciben de los contribuyentes, el monto del tributo que posteriormente deben depositar en manos de la Administración Tributaria.”

El caso más común de Agente de Percepción era el que existía en la hoy derogada Ley de Impuestos a los Espectáculos Públicos mediante la cual se establecía un impuesto sobre el valor de la venta de las boletas del espectáculo, que debía cobrarse a todo aquél que adquiriera una boleta. Para evitar un conglomerado de contribuyentes donde cada espectador tenía por sí mismo que pagar su propio impuesto, la ley designó como único Agente de Percepción del impuesto al Promotor o Vendedor de las Boletas, quien sumaría el impuesto al valor de la boleta y lo percibiría directamente de manos del contribuyente, en este caso del espectador, y luego lo ingresaría al Fisco.

b) Agentes de Retención.

De conformidad con el párrafo II del artículo 8 del Código Tributario, “los Agentes de Retención son todos aquellos sujetos que por su función

pública o en razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en las cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente. En consecuencia el Agente de Retención deja de pagar a su acreedor, el contribuyente, el monto correspondiente al gravamen para ingresarlo en manos de la Administración Tributaria.”

Dentro de los casos más comunes de Agentes de Retención encontramos el patrono o empleador que debe retener de sus empleados los impuestos a los salarios que estos últimos deben pagar, las retenciones por pagos de rentas al extranjero, las retenciones por pagos de rentas a personas físicas no asalariadas y otras en las cuales el pagador, que es el Responsable, al momento de pagarle a su acreedor, que es el Contribuyente, le retiene una parte del monto de ese pago, según acuerde la ley, y los ingresa al Fisco, como avance o pago total de los impuestos que en definitivas ese contribuyente tiene que pagar por concepto de impuestos.

El párrafo III de este artículo 8 del Código Tributario consagra que una vez efectuada la designación de Agente de Retención o Percepción, el agente es el único obligado al pago de la suma retenida o percibida y responde ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas indebidamente o en exceso, situación esta que analizaremos en los estudios referentes a la solicitud de Reembolso y Acción en Repetición del Pago Indebido o en Exceso.

Aunque el artículo 309 del Código Tributario se refiere exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, no siendo por tanto una norma general para todos los tributos, conviene transcribir este artículo como forma de entender mejor la figura del agente de retención.

“Artículo 309.- La Administración Tributaria podrá establecer que las personas jurídicas actúen como agentes de retención cuando paguen o acrediten en cuenta a otras personas jurídicas, rentas no exentas del gravamen, hasta un límite de retención del uno por ciento (1%) del total del monto pagado o acreditado. La Administración Tributaria normará las características que deberá reunir el agente de retención. La misma norma establecerá que todo contribuyente calificado como de alto cumplimiento en el pago de sus obligaciones fiscales que, en esa virtud, sea designado agente de retención de otras personas jurídicas, estará a su vez exento de la retención del uno por ciento (1%) de las rentas que le sean pagadas o acreditadas en cuenta por otras personas

jurídicas. Los montos retenidos en virtud de este párrafo tendrán carácter de pago a cuenta compensable contra cualquier anticipo o pago de impuestos, según el procedimiento establecido en la presente ley. Las entidades públicas actuarán como agentes de retención cuando paguen o acrediten en cuenta a personas naturales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, así como a otros entes no exentos del gravamen, los importes por los conceptos y en las formas que establezca el reglamento, con excepción de lo previsto en literal d) del Párrafo I del presente artículo. Las personas jurídicas y los negocios de único dueño deberán actuar como agentes 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, los importes por los conceptos y formas que establezca el reglamento. Estas retenciones tendrán carácter de pago a cuenta o de pago definitivo, según el caso, y procederán cuando se trate de sujetos residentes, establecidos o domiciliados en el país. Párrafo.- La retención dispuesta en este artículo se hará en los porcentajes de la renta bruta que a continuación se indican:

a) 10% sobre las sumas pagadas o acreditadas en cuenta por concepto de alquiler o arrendamiento de cualquier tipo de bienes muebles o inmuebles, con carácter de pago a cuenta.

b) 10% sobre los honorarios, comisiones y demás remuneraciones y pagos por la prestación de servicios en general provistos por personas físicas, no ejecutados en relación de dependencia, cuya provisión requiere la intervención directa del recurso humano, con carácter de pago a cuenta.

c) 15% sobre premios o ganancias obtenidas en loterías, fraccatanes, lotos, loto quizz, bancas deportivas, premios electrónicos provenientes de juegos de azar y cualquier tipo de premio ofrecido a través de campañas promocionales o publicitarias, con carácter de pago definitivo.

Las ganancias obtenidas a través de los premios en las bancas de apuestas en los deportes y de loterías se le aplicarán la siguiente escala:

- i. Los premios de más de RD\$100,001.00 hasta RD\$500,000.00 pagarán un 5%.
- ii. Los premios de RD\$500,001.00 hasta RD\$1,000,000.00 pagarán 10%.
- iii. Los premios de más de RD\$1,000,001.00 pagarán 15%.

d) 3% sobre los pagos realizados por el Estado y sus dependencias, incluyendo las empresas estatales y los organismos descentralizados y / autónomos, a personas físicas y jurídicas, por la adquisición de bienes y servicios en general, no ejecutados en relación de dependencia, con carácter de pago a cuenta.

Quedan exentos de esta retención, los pagos por concepto de servicios telefónicos realizados por las instituciones del Estado y sus dependencias, incluyendo las empresas estatales y los organismos descentralizados y autónomos. La Tesorería Nacional antes de efectuar los pagos correspondientes por la adquisición de bienes y servicios en general, realizados por las instituciones del Estado y sus dependencias, deberá hacer la retención prevista en la parte capital del literal d).

e) 10% para cualquier otro tipo de renta no contemplado expresamente en estas disposiciones; con carácter de pago a cuenta.

Los dividendos y los intereses percibidos de instituciones financieras reguladas por las autoridades monetarias, así como de Banco Nacional de Fomento de la Vivienda y la Producción, de las Asociaciones de Ahorros y Préstamos, de las Administradoras de Fondos de Pensiones definidas en la Ley No. 87-01, del 9 de mayo de 2001, que crea el Sistema Dominicano de Seguridad Social y los Fondos de Pensiones que éstas administran, las empresas intermediarias del mercado de valores, las administradoras de fondos de inversión y las compañías titularizadoras definidas en la Ley No.19-00, del 8 de mayo de 2000, quedan excluidas de las disposiciones precedentes del presente artículo, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 308 de este Código.

f) 3% sobre premios o ganancias obtenidas en máquinas tragamonedas, con carácter de pago definitivo, que se pagará mensualmente en la Dirección General de Impuestos Internos."

Por su parte, el artículo 313 del Código Tributario, refiriéndose exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, prescribe que "en los casos en que se disponga el pago del impuesto por vía de retención, el hecho de que no existiere el Agente de Retención, o de que éste no efectuare la retención debida, no eximirá a los contribuyentes de la obligación de pagar el impuesto."

De acuerdo a lo establecido por el artículo 9 del Código Tributario "los agentes de retención deberán entregar a los contribuyentes por

cuya cuenta pagan el impuesto, una prueba de la retención efectuada, en la forma que indique este Código, los Reglamentos o las normas de la Administración Tributaria.”

3) Razones para Crear Responsables.

El objetivo esencial que ha tenido la ley al crear la figura del responsable es el de establecer un mecanismo que contribuya al mejor cumplimiento de la obligación tributaria, principalmente a través de una reducción en el número de los sujetos pasivos.

La institución del Responsable, ya sea como agente de retención o percepción, solo puede establecerse respecto a aquellas personas o entidades “que por sus funciones o por razón de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar, la retención o la percepción del tributo correspondiente,” según dispone el artículo 8 del Código Tributario.

Como bien afirma *Giuliani*: “la ley no designa arbitrariamente a los responsables, sino que tiene en cuenta la vinculación jurídica o económica, de carácter permanente o accidental, que se manifiesta entre responsable y deudor. Las causas o motivos son variados y dependen de circunstancias múltiples: representación legal o voluntaria, ejercicio de una función o cargo público, relación laboral, sucesión a título particular, etc., pero siempre sobre la base de cierta vinculación.” (Derecho Financiero)

De acuerdo con *Villegas*, en su obra *Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario*, puede decirse que “las ventajas de la retención en la fuente son las siguientes:

- a) El impuesto es menos visible para el contribuyente.
- b) El impuesto le es también menos penoso porque se lo priva de una suma de la que jamás ha dispuesto.
- c) La retención es un útil instrumento para combatir el fraude. Pequeños contribuyentes que quizá por sí mismos eludirían la tributación, quedan forzosamente sujetos al régimen sin la menor posibilidad de evadirse. Por otra parte, el agente de retención o retentista no tiene interés en eludir el impuesto porque tiene asegurado el resarcimiento anticipado a costa del contribuyente.

d) Tiende a incrementar la recaudación tributaria. Esto pudo observarse nítidamente en Inglaterra, donde en el primer año de aplicación arrojó casi los mismos resultados que el sistema por declaración, pese a que la cuota se había disminuido a la mitad.

e) Evita el desembolso de sumas considerables por parte del contribuyente, y la consiguiente disminución drástica de consumo y gastos en la época en que se debe pagar la totalidad del impuesto.

f) Disminuye los costos de administración y recaudación tributaria.

g) Facilita la identificación de determinados contribuyentes que de no existir el sistema podrían permanecer ignorados evadiendo, por lo tanto, su carga tributaria.

h) El Fisco percibe sus ingresos con anterioridad a la fecha en que lo haría si el contribuyente efectuara sus pagos en las épocas en que le correspondería hacerlo de no mediar retención instituida.

i) Permite recaudar tributos en caso de contribuyentes respecto de los cuales existe dificultad y a veces imposibilidad de actuar coactivamente (caso de contribuyentes que residen en el extranjero).

j) Al haber un menor número de obligados, tanto la recaudación como la ulterior verificación se simplifican notoriamente.

k) Se asegura en mayor grado el debido pago del tributo, porque quienes son instituidos por el Fisco en el papel de retentistas tienen una solvencia económica generalmente superior a la del contribuyente.”

Por otra parte, *Villegas* también nos presenta lo que él entiende son inconvenientes en el sistema, citando los siguientes:

a) La retención en la fuente adormece la conciencia tributaria del contribuyente, al morigerar los efectos del impacto fiscal.

b) Puede suceder que en algunos casos de imposición típicamente personal, el monto de lo retenido supere los montos que en realidad corresponde tributar.

4) Aspecto Constitucional.

Hemos dicho que de conformidad con el artículo 6 del Código Tributario la figura del responsable de la obligación tributaria puede surgir por “norma de la Administración Tributaria” y que el artículo 8 del Código Tributario dispone que son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción las personas o entidades designadas por este Código, por el “reglamento o por las normas de la Administración Tributaria.” Asimismo, que de acuerdo con el artículo 35 del mismo Código la Administración Tributaria puede dictar normas generales para “instituir y suprimir agentes de retención, de percepción e información.”

Pero surge la siguiente interrogante: ¿Son completamente constitucionales estos artículos 6, 8 y 35 del Código Tributario, cuando señalan que el carácter de responsable o agente de retención puede ser atribuido no sólo por la ley, sino también por un reglamento o por una norma de la Administración Tributaria?

Según *Giuliani*, en su obra Derecho Financiero, “el carácter de responsable debe emanar de una ley porque sólo ésta puede crear obligaciones”, amparándose para ello en el artículo 19 de la Constitución argentina, que consagra el principio de que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y en una decisión del Tribunal Fiscal de La Plata, que falló diciendo que “la Dirección de Rentas carece de facultades para asignar el carácter de agente de retención, toda vez que ello es materia exclusiva del Código Fiscal o de leyes especiales.” (Fallo de 5/2/62, “Bianchi y Darricau”, en “La Ley”, 107-2; “J.A.”, 1962-IV-571).

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

De acuerdo con *Villegas*, en los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario, aunque existen modernas doctrinas italianas según las cuales “las leyes son simplemente la base sobre la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado”, siendo suficiente legalidad que la ley establezca algunos principios fundamentales, siendo estos integrados posteriormente por el Poder Ejecutivo mediante delegación de facultades, cree “inaceptables y peligrosas tales teorías”, agregando que “el principio de legalidad en materia tributaria no significa que la ley se limite a dar directrices generales de tributación, sino que tiene que establecer concretamente los elementos básicos y estructurales del tributo.” Añade que “la obligación que tienen ciertas personas de actuar como agentes de retención no significa el cumplimiento de un deber formal, sino que ellos son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a título ajeno” y por tanto “no cabe duda de que los agentes de retención solamente pueden ser creados por disposición expresa de la ley, o por lo menos la ley debe fijar taxativamente las condiciones dentro de las cuales esa designación puede producirse por la administración.” Finalmente expresa que “tal génesis legal de los agentes de retención (o al menos delimitación al respecto para el Poder Administrador) no es respetada por algunas legislaciones que han otorgado facultades discrecionales para la creación administrativa de los agentes de retención.”

Navarrine y Asorey, en Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, nos dicen que “el núcleo del fundamento del principio de legalidad reside en la necesaria protección del patrimonio de los ciudadanos, dado que la imposición de los tributos implica una exacción de tipo económico, razón por la cual es necesario establecer claras garantías jurídicas para que la transferencia de riqueza de los particulares al Estado tenga lugar, exclusivamente, por medio de la ley,” agregando que las violaciones al Principio de Legalidad “surgen cuando se permite que aspectos esenciales de la relación jurídica tributaria sean determinados por el Poder Ejecutivo, y no por el Legislativo.”

Más adelante, y refiriéndose al artículo 29 de la ley tributaria argentina No.11.683, que permite al Fisco disponer qué personas intervendrán como agentes de retención o percepción y en qué casos, *Navarrine y Asorey* expresan que “si el organismo administrativo puede efectuar la designación de tales agentes sin el requisito de la norma jurídica formal y sustancial, se trata, en primer término, de la violación del principio de legalidad; además, el ejercicio discrecional de tal

facultad por la Administración implicará el uso de las presunciones y ficciones sin mediar norma jurídica.”

En España, por el ejemplo, donde existe y se aplica el Principio de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley, la Ley General Tributaria exige que la figura del Responsable o Sustituto tiene que ser fijada por la ley, definiéndose como sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que, *por imposición de la ley*, y en lugar de aquél, esté obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, de lo cual queda claro que solo la ley, y nunca una norma reglamentaria, puede establecer al Responsable o Sustituto.

Galán Ruiz, en su obra *La Responsabilidad Tributaria*, expresa que “del imperio de que sea una ley que regule los supuestos de responsabilidad tributaria como característica esencial de la figura, pueden extraerse dos consecuencias: la primera, que no es posible la determinación de supuestos de responsabilidad por normas con rango inferior a la ley; la segunda radica en el hecho de que tampoco es posible la creación de supuestos de responsabilidad o la modificación de su contenido a través de un mero acuerdo de voluntades.” Agrega que no solo sería incorrecto presumir supuesto alguno de responsabilidad, sino que además la ley formal que debe regular tales supuestos “ha de ser lo más precisa posible, especificando quién es el responsable, en qué condiciones, con qué características, el alcance de la responsabilidad y el procedimiento para derivarla.”

A nuestro entender, y de acuerdo al sistema jurídico dominicano, los artículos 6, 8 y 35 del Código Tributario contienen aspectos que se contradicen con la Constitución de la República, al permitir que un reglamento o norma de la Administración Tributaria pueda crear sujetos pasivos responsables del pago del tributo. Entendemos esto por las siguientes razones:

a) Una norma de esta naturaleza es contraria al carácter estrictamente legal de la obligación tributaria, permitiendo que por disposición administrativa se puedan crear sujetos pasivos de la obligación tributaria. El numeral 6 del artículo 75, al expresar que es un deber fundamental de la persona tributar, agrega que esta tributación debe hacerse “de acuerdo con la ley.”

b) Es contraria al numeral 15 del artículo 39 de la Constitución, que señala que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no

manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe”, de donde se desprende el carácter legal de las obligaciones, incluyendo las tributarias, pues los particulares nacen y viven libres. Ningún órgano o funcionario del Estado, incluyendo la Administración Tributaria, puede crear obligaciones en perjuicio de los particulares, a menos que la ley establezca esas obligaciones.

En este sentido, el Poder Ejecutivo puede, mediante decreto, reglamentar las obligaciones a cargo de los particulares y la Administración Tributaria puede, mediante Normas Generales dictadas al amparo del artículo 34 y siguientes del Código Tributario, normar las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos y terceros. Sin embargo, no pueden crearse obligaciones, sino solo mediante una ley. Ningún órgano administrativo puede crear obligaciones en perjuicio de los particulares, sino únicamente por el designio expreso de la ley, más aún en materia tributaria donde las obligaciones sustantivas no se establecen “en base” a la ley, sino en la misma ley. En consecuencia, ni un reglamento ni una norma de la Administración Tributaria pueden obligar a una persona a ser responsable del pago de un tributo cuyo hecho generador se verificó en otra persona.

c) Es contrario al artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, que indica que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.” De lo anterior se deriva el carácter legal de la obligación tributaria, en el sentido de que solo mediante ley, y nunca por decreto, reglamento, norma general o contrato pueden crearse impuestos. Corresponde únicamente al Congreso Nacional crear los impuestos, legislando sobre cada uno de los elementos esenciales de los tributos, determinando el modo de su recaudación.

d) Esta norma es contraria al artículo 4 de la Constitución, que dispone que los poderes públicos 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 esta Constitución y las leyes. Esto significa que un Poder del Estado no puede delegar en otro Poder las atribuciones que le confiere la Constitución, como sería, por ejemplo, que el Congreso Nacional delegue en el Poder Ejecutivo o el Fisco el establecimiento de los elementos esenciales de los tributos, atribución esta conferida

exclusivamente al Congreso Nacional por la Constitución, conforme al artículo 93, numeral 1, literal a), que señala que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.”

En este sentido, y de acuerdo con lo anterior, ningún órgano o funcionario del Estado, incluyendo la Administración Tributaria, puede crear obligaciones en perjuicio de los particulares y por ende no podría por vía administrativa crearse o establecerse la figura del Responsable o Sustituto, obligándolo a actuar en tal calidad, con sus consecuentes repercusiones tributarias y penales. Si admitimos que solo la ley puede establecer obligaciones tributarias, también debemos admitir que el Poder Ejecutivo por decreto o reglamento no puede crear obligaciones tributarias a cargo de los particulares y mucho menos la Administración Tributaria mediante Normas Generales dictadas al amparo de los artículos 34 y siguientes del Código Tributario. A nuestro entender las anteriores disposiciones del Código Tributario pueden resultar inconstitucionales si se parte de la idea de que tanto el Principio de Legalidad como el Principio de Legalidad Tributaria exigen que la figura del Responsable sea designada exclusivamente por la ley.

Por lo tanto, si sólo el Congreso Nacional puede dictar leyes y sólo la ley puede obligar a las personas y determinar el modo de recaudación de los tributos, el Congreso Nacional carece de facultad para otorgarle al Poder Ejecutivo o a la Administración Tributaria la potestad discrecional de crear sujetos pasivos responsables, pues el Congreso Nacional no puede delegar sus atribuciones.

En nuestro país no encontramos una sentencia que de manera expresa y específica haya tratado este asunto de la designación por reglamento o norma administrativa del Responsable. Solo encontramos una sentencia dictada en el año 2004 por el pleno de la Suprema Corte de Justicia, donde se expresa que establecer los elementos básicos de los tributos es materia exclusiva de la ley, señalando que le corresponde a la ley “la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible”, refiriéndose, como puede verse, al contribuyente y no al responsable. No obstante, esta sentencia podría interpretarse de dos maneras distintas:

a) Que la ley siempre debe designar al contribuyente, es decir determinar “aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho

imponible", y no necesariamente al Responsable, pues a éste no se le puede atribuir "el acaecimiento del hecho imponible"; o

b) Que la sentencia no se refirió en ningún momento al Responsable, y por tanto no se refirió a si éste debe ser designado solo por la ley o también puede ser designado por reglamento o norma administrativa.

Por considerarse de interés, transcribimos a continuación el texto de esta sentencia de nuestra Suprema Corte de Justicia: "*Considerando, que de lo anterior se desprende que, si bien es cierto que de acuerdo a nuestra realidad constitucional no se puede dudar que constituye materia privativa de la ley el establecer el tributo con sus elementos básicos y estructurantes, como son: a) la configuración del hecho imponible; b) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; c) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible; d) los elementos necesarios para la fijación del quantum, como son la base imponible y la alícuota; y e) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible, no menos cierto es, que además de estos requisitos esenciales, los que indiscutiblemente son materias reservadas a la ley, existen otros que no son sustanciales del tributo y que han sido agrupados bajo la denominación de obligaciones o deberes formales.*" (Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No.4, de fecha 10 de noviembre del 2004, B.J. 1128, pág.15)

IV.- Los Responsables y La Solidaridad entre Deudores.

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

En materia tributaria es frecuente que cuando dos o más personas, sean físicas o morales, se encuentran obligadas por una misma deuda tributaria, la ley establezca la solidaridad de la obligación tributaria (tributos) o la solidaridad de toda la deuda tributaria (tributos más accesorios), con la finalidad de que el Fisco tenga la facultad de exigir la totalidad del pago a cualquiera de ellas. Al igual que ocurre en el derecho común, en el Derecho Tributario la solidaridad no se presume y sólo puede resultar de una disposición expresa de la ley. Por lo tanto, cuando la solidaridad no ha sido prevista por la ley, indicando esta de

manera específica los casos en que existe solidaridad, el Fisco no puede presumirla ni aplicarla.

Aunque la solidaridad de la obligación tributaria será estudiada con mayor amplitud en un capítulo dedicado a este tema, podemos afirmar que en las Normas Generales del Código Tributario, entendiéndose por estas las disposiciones establecidas en el Título I de este Código, y por ende de aplicación general para todos los tributos internos nacionales, se consignan casos en los cuales la figura del Responsable de la obligación tributaria es, conjuntamente con el Contribuyente, deudor solidario de su cumplimiento. Incluso pueden existir casos de solidaridad entre el Contribuyente y terceros, y hasta de funcionarios del Fisco. Es decir, que la Administración Tributaria puede exigirle indistintamente a cualquiera de los obligados solidariamente el cumplimiento de la obligación de pago del tributo. Estos casos se encuentran citados en el artículo 11 del Código Tributario y son los siguientes:

- a) Los padres, tutores, curadores de los incapaces y, en general, los representantes legales;
- b) Los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos con personalidad reconocida;
- c) Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los entes colectivos y empresas que carecen de personalidad jurídicas, incluso las sucesiones indivisas;
- d) Los mandatarios con administración de bienes;
- e) Los síndicos, liquidadores y representantes de quiebras, concursos y sociedades en liquidación;
- f) Los socios en caso de liquidación o término de hecho de sociedades de personas o sociedades de hecho y en participación;
- g) Las personas y funcionarios que por disposición de la ley o de la Administración Tributaria deben exigir o verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando incumplan esta obligación;
- h) 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;

i) Los terceros que faciliten las evasiones del tributo por su negligencia o culpa;

j) La persona jurídica o entidad que resulte de la fusión, transformación o incorporación de otra persona jurídica o entidad, por los tributos debidos por ésta hasta la fecha del respectivo acto;

k) En la proporción correspondiente, los adquirentes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirentes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, comprendiéndose en aquellos a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los adquirentes de los activos y pasivos de ellas. Cesará, sin embargo, la responsabilidad del adquirente en cuanto a la obligación tributaria no determinada:

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

2) En cualquier momento en que la Administración Tributaria reconozca como suficiente la solvencia del cedente en relación con el tributo que pudiere adeudarse. La responsabilidad de los administradores, mandatarios, liquidadores o representantes, de los adquirentes de empresas o de activos y pasivos se limita al valor de los bienes que administren o que reciban respectivamente, a menos que hubiesen actuado con dolo, caso en el cual responderán con sus bienes propios del total de la obligación.

V.- Deberes y Obligaciones de los Sujetos Pasivos.

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

Es importante aclarar, no obstante, que aunque este artículo 7 habla de “obligaciones tributarias”, lo correcto es hablar de “obligación tributaria”, pues para el Derecho Tributario sólo existe una obligación sustantiva, que es la de pagar (dar) el tributo debido. Las obligaciones de hacer o no hacer del Derecho Civil, constituyen en el Derecho Tributario

los llamados deberes formales, cuya finalidad es contribuir a que se pague el tributo. En efecto, en tanto la obligación tributaria consiste en el pago de los tributos debidos, los deberes formales son un conjunto de requisitos y formalidades puestos a cargo de ciertas personas, cuya finalidad es ayudar al cumplimiento de la obligación tributaria.

De acuerdo con el Código Tributario el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya sea contribuyente o responsable, se encuentra en la obligación de cumplir eficiente y oportunamente con la obligación tributaria, es decir con pagar el tributo debido en el plazo establecido por la ley. Por su parte, tanto el contribuyente, el responsable y algunos terceros, deben cumplir con los deberes formales que les corresponden. Si bien muchos deberes formales aparecen de manera dispersa en el Código Tributario, estos se encuentran establecidos principalmente en el artículo 50 del mismo.

Aunque el estudio de los deberes formales corresponde al campo del Derecho Tributario Administrativo, que será estudiado más adelante, conviene transcribir el artículo 50 del Código Tributario, para desde ahora ir teniendo una idea más clara sobre este asunto. Dispone el artículo 50 del Código Tributario, que los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización, investigación y cobranza que realice la Administración Tributaria y en especial a cumplir los deberes formales señalados a continuación:

a) Llevar los registros y los libros obligatorios de contabilidad y los adicionales o especiales que se les requiera. Las anotaciones en los libros de contabilidad deberán hacerse generalmente a medida que se desarrollen las operaciones. Estos libros deben ser llenados en lengua castellana.

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

Los métodos de contabilidad y de valuación serán los establecidos por las leyes tributarias. Estos métodos no podrán ser cambiados sin la expresa autorización de la Administración Tributaria la cual, excepcionalmente y por solicitud motivada, cuando el solicitante

demuestre que el método establecido por la ley no sea idóneo para la empresa de que se trata, podrá autorizar por escrito el nuevo método siempre y cuando no distorsione la base imponible de los tributos y no ofrezca dificultades para la fiscalización. La autorización deberá precisar la fecha a partir de la cual puede aplicarse el nuevo método.

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

d) Solicitar a la Administración Tributaria, sin perjuicio de acudir también a otras autoridades competentes, permisos previos de instalación o de habilitación de locales e informar a aquélla de la iniciación de actividades susceptibles de generar obligaciones tributarias. Esta información deberá hacerse dentro de los dos meses siguientes a la iniciación de sus actividades y de contener todas las informaciones requeridas para la inscripción en el Registro Nacional de Contribuyentes y en todos los demás en que deba inscribirse el informante.

e) Comunicar los cambios de domicilio, así como cualquier cambio de situación que pueda dar lugar a la alteración de la responsabilidad tributaria, dentro de los 10 días posteriores a la fecha en que se realicen estos cambios. El contribuyente que decida poner fin a su negocio por venta, liquidación, permuta o cualquier otra causa, deberá comunicarlo a la Administración Tributaria en un plazo de 60 días para lograr la autorización pertinente al efecto. Las empresas en liquidación, mientras no efectúen la liquidación final y el pago del impuesto causado si lo hubiese, estarán sujetas a las disposiciones de este Código, a las leyes tributarias correspondientes y a los reglamentos para su aplicación.

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

En los casos en que la declaración deba efectuarse mediante formularios, la falta de estos no exime de la obligación de presentarla. La Administración Tributaria podrá discrecionalmente, a petición de un contribuyente o responsable, ampliar hasta por 60 días el plazo para la

presentación de declaraciones, siempre que existan razones fundadas para ello. La negativa de la administración o conceder prórroga no es susceptible de recurso alguno. En los casos de impuestos de declaración y pago simultáneo, la prórroga para declarar y pagar deberá regirse por las disposiciones del artículo 27 de este Código.

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

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

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

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

k) Todas las personas físicas o jurídicas que realicen operaciones de transferencia de bienes o presten servicios a título oneroso o gratuito, deberán emitir comprobantes fiscales por las transferencias u operaciones que efectúen. Previo a su emisión, los mismos deben ser controlados por la Administración Tributaria de acuerdo con las normas que ella imparta.

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

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

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

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

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

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

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

Podría darse el caso, no obstante, de personas o empresas exentas del pago de los tributos correspondientes, ya sea al amparo de una disposición legal o mediante un contrato aprobado por el Congreso Nacional, de conformidad con las disposiciones de la Constitución, surgiendo la interrogante de si esa persona o empresa también está exenta de cumplir con los deberes formales. La respuesta es simplemente no. Estar exento del pago del tributo no significa estar exento de cumplir con los deberes formales.

En razón de que las exenciones o exoneraciones tributarias únicamente constituyen una dispensa legal de cumplir con la obligación tributaria, habría que afirmar que la persona o empresa beneficiaria de una exención fiscal solo se encuentra liberada de la obligación de pagar el tributo y en consecuencia exenta del cumplimiento de la obligación tributaria. Por el contrario, las exenciones fiscales únicamente se refieren al cumplimiento de la obligación tributaria, es decir al pago del tributo, pero no al cumplimiento de los deberes formales, los cuales tendrán que ser cumplidos por todos los contribuyentes y responsables, aún por aquellos que puedan disfrutar de una exención impositiva.

Es por lo anterior que el párrafo I del artículo 7 del Código Tributario consagra textualmente que "la exención de la obligación tributaria, no libera al contribuyente del cumplimiento de los demás deberes formales que le corresponden." Por lo tanto, el hecho de que exista una exención que libere al contribuyente de la obligación de pagar el tributo, no implica una liberación al cumplimiento de los deberes formales puestos

a su cargo y en consecuencia el contribuyente exento del tributo debe cumplir a cabalidad con todos los deberes formales.

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

VI.- La Sustitución de un Deudor por Otro.

La relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico entre dos sujetos: el sujeto activo o acreedor, 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 artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.” Por lo tanto, 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 implica violar, entre otras, las siguientes normas:

a) El numeral 15 del artículo 39 de la Constitución, que señala que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe”, de donde se desprende el carácter legal de las obligaciones, incluyendo la tributaria;

b) El numeral 1 del artículo 51 de la Constitución, que establece que “ninguna persona puede ser privada de su propiedad, sino por causa justificada de utilidad pública o de interés social, previo pago de su justo valor, determinado por acuerdo entre las partes o sentencia de tribunal

competente, de conformidad con lo establecido en la ley. En caso de declaratoria de Estado de Emergencia o de Defensa, la indemnización podrá no ser previa;”

c) El artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, que expresa que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.” En este sentido, es facultad exclusiva del Congreso Nacional establecer quien es la persona obligada al pago del tributo;

d) El numeral 14 del artículo 40, de la Constitución, que consigna el Principio de Personalidad de las Penas, al consagrar que “nadie es 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; y

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.

En consecuencia, 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 y 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 Tributario, con lo 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, las cuales fueron transcritas anteriormente.

En virtud de la solidaridad una persona que no es el sujeto pasivo indicado por la ley puede convertirse en una 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, en especial el debido proceso y el derecho 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.

CAPÍTULO III

Solidaridad de la Obligación Tributaria

I.- La Solidaridad en el Derecho Común.

De conformidad con el artículo 1200 del Código Civil “hay solidaridad por parte de los deudores, cuando están obligados a una misma cosa, de manera que cada uno de ellos pueda ser requerido por la totalidad, y que el pago hecho por uno, libre a los otros respecto del acreedor”, señalando el artículo 1202 del mismo Código que la solidaridad no se presume; es preciso se haya estipulado expresamente. Esta regla no deja de existir sino en el caso en que la solidaridad tiene lugar de pleno derecho en virtud de una disposición de la ley. Lo anterior significa lo siguiente:

- 1) Pueden existir deudores solidarios de una misma deuda;
- 2) Solo la ley o la voluntad expresa del deudor pueden crear la obligación solidaria. No pueden crearse obligaciones solidarias por vía reglamentaria o normas administrativas como son las Normas Generales que emite el Fisco;
- 3) La solidaridad de la deuda no se presume, ni puede ser tácita ni deducirse por analogía; y
- 4) El pago de la deuda hecho por un deudor libera de esa obligación a los demás deudores solidarios.

Por su parte, el artículo 1234 del Código Civil señala que la obligación se extingue por el pago, la novación, la quita o perdón voluntario, la compensación, por la confusión, por la pérdida de la cosa, por la nulidad o rescisión de la obligación, por la condición resolutoria y por la prescripción.

Con respecto a la prescripción dispone el artículo 1206 del Código Civil que las acciones ejercidas contra uno de los deudores solidarios, interrumpen la prescripción respecto a todos.

II.- La Solidaridad en el Código Tributario.

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

Asimismo, existen casos, como los del Responsable, que sin ser deudor *per se* de la obligación tributaria, la ley le exige su cumplimiento. En este sentido, el artículo 6 del Código Tributario prescribe 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.”

El artículo 330 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, consagra que deben presentar declaración jurada ante la Administración Tributaria y pagar el impuesto correspondiente:

- a) Las personas físicas.
- b) Los administradores o representantes legales de los menores y de los interdictos, en cuanto a las rentas que correspondan a sus representados.
- c) Los presidentes, directores, gerentes, administradores, apoderados y demás representantes de personas jurídicas y de toda otra entidad, o patrimonio, en cuanto a las rentas de éstos.
- d) Los síndicos de quiebras, los representantes de las sociedades en liquidación y los secuestrarios en cuanto a las rentas de empresas o explotaciones bajo secuestro.
- e) Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge superviviente y los herederos, en cuanto a las rentas que pertenecieron al *de cuius*, y a las rentas correspondientes a la sucesión.
- f) El marido, excepto en los casos de separación de bienes, en cuanto a los bienes comunes y propios. Sin embargo, cuando la esposa ejerza una profesión, oficio, empleo, comercio o industria, se liquidarán como ingresos propios de ella, los que obtuviere en el ejercicio de la actividad a que se dedique, y los que provinieren de bienes adquiridos

con el producto de dicha actividad, siempre que haya hecho constar en la escritura de adquisición que el dinero proviene de los indicados conceptos y esto no sea impugnado, las rentas respectivas de los esposos casados bajo el régimen de separación de bienes se liquidarán como propias de cada uno.

El artículo 11 del Código Tributario se refiere a la solidaridad respecto al pago de “la obligación tributaria de los contribuyentes.” Es importante destacar, pues, que esta solidaridad no se refiere al pago de toda la deuda tributaria, como serían los recargos, intereses indemnizatorios y multas, sino únicamente a la solidaridad de “la obligación tributaria de los contribuyentes”, que es exactamente como dice dicho artículo 11, es decir que esta solidaridad solo abarca la obligación de pago del tributo debido.

Sin embargo, como el Código Tributario solo cita los casos de solidaridad de la obligación tributaria, sin establecer normas especiales respecto a la misma, por aplicación del artículo 3 del mismo Código debe acudir al derecho supletorio, en este caso al derecho común que es el Código Civil.

La importancia de la solidaridad en materia tributaria es que la ley convierte en deudores solidarios a determinadas personas que tienen estrecha vinculación con la deuda, pudiendo el Fisco exigirles directamente a estos el pago de la obligación tributaria. Como dice el artículo 1200 del Código Civil, de manera que cada deudor, ya sea principal o solidario, pueda ser requerido por la totalidad de la deuda. Sin embargo, reiteramos, de acuerdo con el artículo 11 la solidaridad solo se refiere al pago de la obligación tributaria, no a toda la deuda tributaria, lo que no quita que en otras partes del Código Tributario o leyes tributarias se puedan establecer otras solidaridades que abarquen toda la deuda tributaria. Asimismo, el párrafo II del artículo 23 del Código Tributario señala que la interrupción de la prescripción producida respecto de uno de los deudores solidarios, es oponible a los otros.

El artículo 11 del Código Tributario establece los casos específicos donde existe solidaridad en el pago de la obligación tributaria, consignando expresamente que son solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes, los siguientes:

A) Los Padres, Tutores, Curadores de los Incapaces y, en general, los Representantes Legales.

Tanto los padres, tutores, curadores y representantes de los menores de edad y los incapaces son responsables de cumplir con la obligación tributaria de sus hijos y representantes, pues aunque no han generado por sí mismos la obligación tributaria, la ley les exige que cumplan con las obligaciones atribuidas a éstos.

B) Los Presidentes, Vicepresidentes, Directores, Gerentes, Administradores o Representantes de las Personas Jurídicas y de los demás Entes Colectivos con Personalidad Reconocida.

Señala el artículo 330 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, que deberán presentar declaración jurada ante la Administración Tributaria y pagar el impuesto correspondiente “los presidentes, directores, gerentes, administradores, apoderados y demás representantes de personas jurídicas y de toda otra entidad, o patrimonio, en cuanto a las rentas de éstos.”

El artículo 11 del Código Tributario, por su parte, refiriéndose a todos los tributos internos nacionales, sin excepción, establece la solidaridad de estas personas en el pago de la obligación tributaria de sus representados. Para la aplicación del literal b) del artículo 11 del Código Tributario se requieren los siguientes elementos:

a) Que se trate de una sociedad o ente colectivo con personalidad jurídica propia;

b) Que esa sociedad o ente colectivo sea deudora principal del Fisco; y

c) Que el deudor solidario sea un presidente, vicepresidente, director, gerente, administrador o representante de dicha sociedad o ente colectivo.

Es importante destacar que esta disposición no establece la solidaridad respecto a los socios o accionistas de sociedades o entes colectivos con personalidad jurídica propia, los cuales, según el derecho comercial y la ley de sociedades, no son responsables directos por las deudas de la sociedad, sino únicamente hasta el límite de sus aportes

en ellas. Pero si un socio o accionista de una sociedad también ostenta en ella la calidad de presidente, vicepresidente, director, gerente, administrador o representante, entonces dicho accionista no sería responsable solidario por su calidad de socio o accionista, sino por el papel de directivo o funcionario que ostenta.

El indicado literal b) del artículo 11 del Código Tributario no hace ninguna referencia acerca de si estos responsables solidarios son aquellos presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de dicha sociedad o ente colectivo que ejercían estas calidades al momento del nacimiento de la obligación tributaria de dicha sociedad o ente colectivo o al momento de haberse determinado dicha deuda o al momento de determinarse de oficio la misma o al momento de haberse notificado la deuda o al momento de cobrarse compulsivamente la misma.

Tampoco se refiere el indicado literal b) a si todos estos funcionarios, en conjunto, son solidariamente responsables por el pago de la obligación tributaria de la sociedad o ente colectivo o si únicamente son responsables solidarios de dicha deuda aquellos que han tenido relación directa con la deuda, ya fuese por su propio hecho o por complicidad, acción u omisión.

Ha sido juzgado en nuestro país que *para que los Administradores y miembros del Consejo de Administración de una compañía puedan ser responsables solidarios de las deudas tributarias de una sociedad, deben tener esa calidad al inicio del proceso del embargo.* (Sentencia del TCT No.038-2004, de fecha 23 de septiembre del 2004). *Asimismo, que los Administradores son responsables solidarios de la obligación tributaria de la empresa que dirigen.* (Sentencia del TCT No.033-2005, de fecha 12 de mayo del 2005)

C) Los que Dirijan, Administren o tengan la Disponibilidad de los Entes Colectivos y Empresas que carecen de Personalidad Jurídica, incluso las Sucesiones Indivisas.

Los entes colectivos o empresas que no tienen personalidad jurídica propia pueden ser las sociedades en participación o sociedades de hecho, es decir la unión de dos o más personas para realizar una o varias actividades, pero sin crear una entidad jurídica nueva con calidad para actuar como demandante y defenderse como demandada.

Por su parte las sucesiones indivisas resultan del fallecimiento de una persona y cuyo patrimonio aún no ha sido distribuido entre sus herederos y legatarios. Estas sucesiones indivisas deben cumplir con sus obligaciones tributarias y deberes formales, pues se trata de un patrimonio común de bienes que pueden generar rentas y otras obligaciones impositivas y por tanto obligadas a pagar impuestos.

Este literal c) del artículo 11 del Código Tributario establece la solidaridad de la obligación tributaria entre los entes colectivos o empresas sin personalidad jurídica y las personas que las dirijan o administren, así como de aquellas personas que dirijan o administren las sucesiones indivisas.

D) Los Mandatarios con Administración de Bienes.

Ya sea por designio de la ley, sentencia o voluntad propia algunas personas se convierten en mandatarios o administradores de bienes de otras personas. Así sucede, por ejemplo, cuando una sentencia designa un administrador judicial de los bienes de una sociedad, ente o sucesión indivisa. En estos casos el literal d) del artículo 11 del Código Tributario expresa que dichos mandatarios resultan responsables solidarios respecto de la obligación tributaria que surja como consecuencia de la administración de esos bienes.

E) Los Síndicos, Liquidadores y Representantes de Quiebras, Concursos y Sociedades en Liquidación.

Cuando una sociedad es declarada en quiebra deben nombrarse síndicos o representantes de la entidad comercial en quiebra. Asimismo, cuando una sociedad se encuentra sometida a un proceso de liquidación y disolución, se nombran comisarios o liquidadores de dicha sociedad, encargados de liquidar las cuentas, pagar las deudas y repartir los activos restantes entre los socios o accionistas de dicha sociedad.

En estos casos el Código Tributario establece que los síndicos, liquidadores y representantes de estas sociedades son solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que tengan estas sociedades. Es lógico pensar, no obstante, que estas personas solo serán responsables solidarios por las obligaciones tributarias originadas por la sociedad

antes de su nombramiento y que ellos no paguen, pudiendo pagarlas, y por aquellas que surjan con posterioridad a su nombramiento, que ellos decidan no pagar. Es decir donde se compruebe negligencia o culpa por parte de ellos.

F) Los Socios en caso de Liquidación o término de hecho de Sociedades de Personas o Sociedades de Hecho y en Participación.

Este caso se refiere exclusivamente a las sociedades de Personas o sociedades de Hecho y en Participación, no a las sociedades de capital con personalidad jurídica propia. Por lo tanto, cuando esta disposición se refiere a la solidaridad de los "socios" no se está refiriendo a los socios o accionistas de sociedades de capital, los cuales, según el derecho comercial y la ley de sociedades, no son responsables directos por las deudas de la sociedad de la cual son socios o accionistas, sino únicamente hasta el límite de sus aportes en estas sociedades.

Además, debe tratarse de una sociedad de Persona o sociedad de Hecho o en Participación que haya sido liquidada formalmente o terminada de hecho, es decir sin cumplir con los trámites y formalidades requeridas para liquidar una sociedad de Persona o en Participación, lo que significa que mientras dicha sociedad no haya sido liquidada o terminada de hecho no existe solidaridad, siendo la sociedad la única obligada a su propia obligación tributaria.

G) Las Personas y Funcionarios que por disposición de la Ley o de la Administración Tributaria deben exigir o verificar el cumplimiento de la Obligación Tributaria, cuando Incumplan esta Obligación.

El artículo 11, literal g), del Código Tributario, establece que son solidariamente responsables de la obligación tributaria "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."

Lo anterior significa que la Administración Tributaria no solo tiene el derecho de recaudar, sino también el deber de recaudar, estando en la obligación de exigirle a todos los particulares, sin excepción, que cumplan con el pago de sus impuestos, verificando o fiscalizando que estos cumplan total y oportunamente con sus obligaciones. La

importancia que tiene para el sistema económico nacional que la Administración Tributaria cumpla con su obligación de recaudar todo lo debido y a todos los deudores, sin privilegios ni discriminaciones, tiene un doble sentido:

a) Recaudatorio: En gran medida el gobierno central y sus instituciones se financian a través del cobro de los tributos y por eso el ritmo normal de las actividades del Estado depende de las buenas recaudaciones. Asimismo, el Estado solo puede satisfacer las necesidades públicas si recauda impuestos; y

b) Competitividad: Si el Fisco no le cobra por igual a todos los ciudadanos los tributos debidos, sino solo a unos cuantos, estaría permitiendo privilegios irritantes y creando competencia desleal entre los contribuyentes que no pagan, en perjuicio de aquellos que sí pagan, violentando el principio constitucional de Generalidad e Igualdad Tributaria.

Por lo anterior la ley obliga a la Administración Tributaria a cumplir con su rol de ente recaudador de los tributos, sin privilegios ni deslealtades, en igualdad ante todos aquellos que se encuentren en igualdad de condiciones tributarias, hasta el límite de considerar que cuando los empleados y funcionarios del Fisco no cumplen con su obligación de exigirle a todos el cumplimiento del tributo debido, se constituyen en deudores solidarios de los tributos no exigidos.

H) 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.

Dispone el artículo 8 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, que son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción las personas o entidades designadas por este Código, por el reglamento o por las normas de la Administración Tributaria, que por sus funciones o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar, la retención o la percepción del tributo correspondiente. En sus párrafos I y II este artículo 8 del Código Tributario diferencia entre Agentes de Percepción y Agentes de Retención, según hemos indicado antes.

Cuando a una persona física o moral se le designa como agente de retención o percepción respecto de un determinado contribuyente, ese agente de retención o percepción debe retenerle o percibir del contribuyente los tributos que este tendría que pagar y posteriormente proceder a ingresarlos a la Administración Tributaria. El caso más común de agente de retención es el del patrono o empleador respecto de los impuestos que tiene que pagar el empleado por el salario que recibe. Cuando el patrono le paga su salario al empleado le debe descontar el impuesto que este tiene que pagar como empleado e ingresarlo a la Administración Tributaria en la fecha establecida.

El artículo 313 del Código Tributario, refiriéndose exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, prescribe que “en los casos en que se disponga el pago del impuesto por vía de retención, el hecho de que no existiere el Agente de Retención, o de que éste no efectuare la retención debida, no eximirá a los contribuyentes de la obligación de pagar el impuesto.”

Por su parte, el artículo 9 del Código Tributario establece que “los agentes de retención deberán entregar a los contribuyentes por cuya cuenta pagan el impuesto, una prueba de la retención efectuada, en la forma que indique este Código, los Reglamentos o las normas de la Administración Tributaria.”

Podría darse el caso, sin embargo, en el cual el Agente de Retención o Percepción incumpla con sus obligaciones de retener o percibir, en una cualquiera de las siguientes maneras:

- a) Que aún cuando estaba obligado a retener o percibir el impuesto, simplemente no haya procedido a realizar esta retención o percepción; o
- b) Que haya retenido o percibido menos cantidad que la que realmente tenía que retener o percibir.

Para estos casos el literal h) del artículo 11 del Código Tributario señala que son solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes, “el agente de retención o percepción, por las sumas que no haya retenido o percibido de acuerdo con la ley, los reglamentos, las normas y prácticas tributarias.” Sin embargo, en fecha 28 de diciembre del 2006 la Ley No.495-06 introdujo un párrafo III al artículo 8 del Código Tributario para consagrar que una vez haya

sido “efectuada la designación del Agente de Retención o Percepción, el agente es el único obligado al pago de la suma retenida o percibida y responde ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas indebidamente o en exceso.”

Lo anterior podría interpretarse en el sentido de que en la actualidad no existe solidaridad entre el contribuyente y su Agente de Percepción o Retención, pues una vez que ha sido designado el Agente de Percepción o Retención este último es el único obligado al pago del tributo sujeto a percepción o retención, quedando el contribuyente liberado de su deuda. Sin embargo, la disposición del párrafo III del artículo 8 del Código Tributario, al hablar de “la suma retenida o percibida” da a entender que la obligación tributaria del contribuyente solo se extingue si efectivamente a ese contribuyente se le hizo la retención o percepción del tributo debido y no en aquellos casos en los cuales no se hizo esta retención o percepción o solo se hizo por una parte de la deuda.

1) Liberación de la Solidaridad.

a) Retención o Percepción Total.

Tal y como indicamos anteriormente y en consonancia con el párrafo III del artículo 8 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, cuando se ha designado un agente de retención o percepción y este ha procedido a percibir o retener la totalidad de la suma que de acuerdo con la ley debió percibir o retener, no existe solidaridad entre contribuyente y responsable, siendo el agente de retención o percepción el único obligado al pago del tributo, haya este ingresado o no al Fisco la suma percibida o retenida al contribuyente. Si no se hizo esta retención o percepción, la solidaridad permanece.

b) Retención o Percepción Parcial.

Si la percepción o retención solo se hizo de manera parcial y no por la totalidad de la suma que según la ley debió percibirse o retenerse, entonces nos encontramos ante una solidaridad parcial, por los montos no retenidos o percibidos.

2) Sumas Retenidas en Exceso.

Podría ocurrir, igualmente, que el agente de retención o percepción haya procedido a retenerle al contribuyente sumas que en realidad no debieron ser retenidas. Asimismo, podría ocurrir que el agente de retención o percepción haya procedido a retenerle al contribuyente sumas superiores o en exceso. En estos casos, y de conformidad con el párrafo III del artículo 8 del Código Tributario, efectuada la designación del Agente de Retención o Percepción, “el agente es el único obligado al pago de la suma retenida o percibida y responde ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas indebidamente o en exceso.”

1) Los Terceros que Faciliten las Evasiones del Tributo por su Negligencia o Culpa.

La ley dispone la solidaridad de la obligación tributaria de aquellos terceros que por su negligencia o culpa le faciliten al contribuyente la evasión del tributo.

1) Terceros.

Ni el Código Tributario ni ninguna ley tributaria análoga definen lo que debe entenderse por “tercero” a los fines impositivos. El artículo 50 del Código Tributario, al hablar de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros tampoco indica quiénes son estos terceros. Asimismo, cuando el artículo 213 del Código Tributario, refiriéndose a los delitos tributarios, señala que “son también responsables y se les aplicará la misma sanción que al autor principal, a los terceros que, aún cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, faciliten, por su culpa o dolo una infracción de tipo delictual”, tampoco manifiesta lo que debe entenderse por tercero.

No obstante, si partimos de la idea de que el artículo 4 del Código Tributario entiende que “sujeto pasivo de la obligación tributaria es quien en virtud de la ley debe cumplirla en calidad de contribuyente o de responsable”, y que el artículo 50 habla de contribuyentes, responsables y terceros, entonces podría interpretarse, aunque sujeto a mucha controversia, que tercero es toda aquella persona que no es ni

contribuyente ni responsable y que de una u otra forma tiene relación con la tributación.

Sin embargo, y en razón de que los artículos 52 y 53 del Código Tributario excluyen del concepto de “terceros” a “los funcionarios de la Administración Pública e instituciones y empresas públicas o autónomas” y a los Notarios Públicos, los Registradores de Títulos, los Directores del Registro Civil y Conservadores de Hipotecas, el Banco Central de la República Dominicana y la Dirección General de Migración, habría que considerar que dichas personas y entidades no entran dentro del concepto de terceros a los fines del Código Tributario.

De ser correcta la anterior interpretación del concepto de “tercero” a los fines del Código Tributario, dicho concepto no incluye a las siguientes personas y entidades:

a) A las indicadas en el artículo 52 del Código Tributario, es decir a “los funcionarios de la Administración Pública e instituciones y empresas públicas o autónomas”, los cuales están obligados a proporcionar todos los datos y antecedentes que solicite cualquier órgano de la Administración Tributaria para la fiscalización y control de los tributos.

b) A las indicadas en el artículo 53 del Código Tributario, que establece que estarán igualmente obligados a proporcionar informaciones, datos y antecedentes a la Administración Tributaria y cumplir con ciertos deberes los siguientes: Los Notarios Públicos, los Registradores de Títulos, los Directores del Registro Civil y Conservadores de Hipotecas, el Banco Central de la República Dominicana y la Dirección General de Migración.

Resultaría controversial no obstante, determinar con exactitud si son terceros las personas indicadas en el artículo 214 del Código Tributario, es decir aquellas personas que incurrir en responsabilidad delictual cuando “actuando en el ejercicio de su profesión, participen dolosamente en una infracción de tipo delictual”, entendiéndose como profesionales las personas que por título, oficio o actividad habitual, sean personas especializadas o versadas en materia tributaria.” Es decir los asesores tributarios y financieros, las oficinas de auditores y contadores y otros. Igual controversia puede surgir respecto a si un empleado de un contribuyente es un tercero, como por ejemplo el contador o contralor de la empresa.

Lo cierto es que si partimos de la idea de que de acuerdo con el Código Civil la solidaridad de la deuda no se presume, sino que debe estar consagrada de manera expresa en la ley, debemos concluir afirmando que en materia de solidaridad la ley tiene que ser clara y específica, no solo indicando los casos en que existe solidaridad, sino también indicando con exactitud y términos específicos, no genéricos, las personas que resultan afectadas por dicha solidaridad, y en el presente caso no sucede así.

2) Evasiones del Tributo.

El literal i) del artículo 11 del Código Tributario, al hablar de solidaridad de la obligación tributaria, solo se refiere a aquellos casos que resulten en "evasiones del tributo." Sin embargo, entendemos que el término "evasiones" utilizado en este literal no se refiere exclusivamente a la infracción de evasión tributaria consignada en el artículo 248 del Código Tributario, sino a cualquier tipo de evasión de impuestos, ya sea mediante una Falta Tributaria, como los casos de Evasión Tributaria, o mediante un Delito Tributario, como los casos de Defraudación Tributaria, pues lo importante en estos casos es que ocurra una acción u omisión que haya producido una disminución ilegítima de los ingresos tributarios.

Por lo tanto, lo primero que debe hacerse antes de considerar al tercero como solidariamente responsable de la deuda tributaria de un contribuyente, es determinar si ha habido o no una evasión de impuestos respecto de una deuda.

3) Negligencia o Culpa.

La ley exige que para que un tercero pueda ser tratado como responsable solidario respecto de la obligación tributaria de un contribuyente, que ese tercero haya contribuido, por su negligencia o culpa, con la evasión del impuesto que ha llevado a efecto dicho contribuyente.

a) Negligencia: Por negligencia podríamos entender la omisión involuntaria de un acto que debió realizarse o la falta de diligencia o cuidado en la realización de un acto.

b) Culpa: Es la realización intencional o voluntaria de un acto ilícito.

J) La Persona Jurídica o Entidad que resulte de la Fusión, Transformación o Incorporación de otra Persona Jurídica o Entidad, por los Tributos Debidos por ésta hasta la Fecha del respectivo Acto.

El artículo 323 del Código Tributario dispone lo que debe entenderse por reorganización de sociedades, al consignar que constituye reorganización de sociedades:

a) La fusión de empresas preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas.

b) La escisión o división de una empresa en otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera.

c) Las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un conjunto económico.

Este artículo 323 del Código Tributario consagra, a su vez, que cuando se reorganicen sociedades y en general empresas de cualquier naturaleza, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley y los derechos y obligaciones fiscales correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a las entidades continuadoras. En todo caso, la reorganización deberá efectuarse conforme a las normas que establezca el Reglamento, y el traslado de los derechos y obligaciones fiscales quedará supeditado a la aprobación previa de la Administración.

Del análisis jurídico impositivo de este artículo 323 del Código Tributario, puede deducirse lo siguiente:

1) Que los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización de sociedades no estarán alcanzados por el impuesto "de esta ley." Sin embargo, en razón de que el artículo 323 se refiere al Impuesto sobre la Renta, existen serias dudas acerca de si este artículo se refiere a todos los tributos consignados en la Ley 11-92, es decir en el Código Tributario, o si solo se refiere a la parte relativa al Impuesto sobre la Renta.

2) Los derechos y obligaciones fiscales correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a las entidades continuadoras, lo cual significa que los débitos o créditos fiscales que

posean las empresas que se fusionan o reorganizan no desaparecen con la fusión, sino que se trasladan a la empresa que permanezca o continúe.

3) El traslado de los derechos y obligaciones fiscales quedará supeditado a la aprobación previa de la Administración Tributaria.

En razón de todo lo anterior, cuando una empresa se fusiona con otra o adquiere todas las acciones de otra sociedad, ya sea que se liquide o no la sociedad fusionada, o creando o no un conjunto económico, la nueva empresa que surge como consecuencia de esta reorganización de sociedades pasa a ser responsable de los derechos y obligaciones de la empresa que adquirió por compra o fusión, pero solamente “por los tributos debidos por ésta hasta la fecha del respectivo acto” de reorganización.

K) Adquirientes de Bienes o Establecimientos.

Señala el artículo 11, literal k), del Código Tributario, que son solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes, “en la proporción correspondiente, los adquirientes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirientes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, comprendiéndose en aquellos a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los adquirientes de los activos y pasivos de ellas.”

1) Responsables Solidarios:

a) Los Adquirientes de Bienes Afectados por la Ley a la Deuda Tributaria.

Cuando la ley establece un impuesto sobre un bien determinado, como por ejemplo sobre la propiedad inmobiliaria, y aún cuando el vínculo jurídico tributario que se desprenda sea de carácter personal y no real, recayendo sobre el propietario del inmueble y no sobre el inmueble mismo, la ley establece que en estos casos quien adquiere ese bien se convierte en responsable solidario junto al deudor principal, respecto a la obligación tributaria originada en virtud de ese inmueble.

Por otra parte, el artículo 373 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto Selectivo al Consumo, expresa que cuando “el Reglamento, las

Normas Generales o las Resoluciones de la Administración Tributaria establezcan la obligación de adherir instrumentos probatorios del pago del gravamen o de individualización de responsables de éste, se presumirá, sin que esta presunción admita prueba en contrario, que los productos que se encuentren en contravención a dichas normas no han tributado el impuesto y los poseedores, depositarios, transmisores, etc., de tales productos serán solidariamente responsables del impuesto que recae sobre los mismos; sin perjuicio de las penalidades a que se hubieren hecho pasibles.”

En su artículo 374 el Código Tributario también expresa que “los intermediarios entre los responsables y los consumidores, son deudores del tributo por la mercadería gravada cuya adquisición no fuere fehacientemente justificada mediante la documentación pertinente, que posibilite asimismo la correcta identificación del enajenante.”

b) Los Adquirientes de Establecimientos, de Empresas, de Entes Colectivos con Personalidad Jurídica o sin ella o sus Acciones.

Cuando una persona adquiere por cualquier medio, ya sea compra, permuta, aporte, etc. un establecimiento, una empresa o un ente colectivo, ya sea que estos tengan o no personalidad jurídica propia, como por ejemplo cuando se adquiere una sociedad de hecho o en participación o una compañía por acciones, la ley establece que ese adquirente es solidariamente responsable de la obligación tributaria que tenga ese establecimiento, empresa o ente colectivo.

Esta adquisición de establecimiento, empresa o ente colectivo puede hacerse mediante la adquisición de sus activos, fondo de comercio, compra de sus acciones o cualquier otra forma que implique adquisición.

Sin embargo, vale la pena preguntarse: ¿Qué proporción o porcentaje de los activos o acciones de un establecimiento o empresa debe adquirirse para considerar que se está adquiriendo un establecimiento, empresa o sociedad? ¿Es responsable solidario el adquirente que solo adquiere una parte minoritaria del establecimiento, empresa o sociedad? ¿Cuándo hay varios adquirentes de un mismo establecimiento, empresa o sociedad son todos responsables solidarios? Al parecer se es responsable solidario solo respecto y en proporción a los bienes o parte del establecimiento, empresa o sociedad adquirida, pues, como se verá más adelante, este artículo 11 literal k) solo establece una responsabilidad proporcional.

c) Los Socios y Accionistas de las Sociedades Liquidadas.

El literal f) del artículo 11 del Código Tributario indica que son solidariamente responsables de la obligación tributaria del contribuyente “los socios en caso de liquidación o término de hecho de sociedades de personas o sociedades de hecho y en participación.” El literal k) de este mismo artículo amplía el concepto para entender que también son solidariamente responsables de la obligación tributaria de las sociedades o compañías por acciones liquidadas, los socios o accionistas que hayan recibido bienes de dicha sociedad como consecuencia de su liquidación.

d) Los Adquirientes de los Activos y Pasivos de las Sociedades Liquidadas.

Cuando una sociedad es liquidada, antes de repartirse sus activos entre sus socios o accionistas, el liquidador debe pagar las cuentas o deudas de dicha sociedad y solo lo restante será distribuido entre los socios o accionistas. Pues bien, la ley consagra que cuando una persona que no es socio ni accionista adquiere bienes de una sociedad liquidada, se convierte de inmediato en deudor solidario de la obligación tributaria que tiene la sociedad liquidada.

Es importante notar que esta disposición se refiere solo a los activos y pasivos de sociedades liquidadas y no a los activos y pasivos de las sociedades en funcionamiento.

e) ¿Adquirientes de Activos o Acciones de Sociedades Vigentes?

En los casos anteriores hemos podido observar que cuando una persona adquiere bienes afectados por la ley a la obligación tributaria o adquiere un establecimiento, empresa o un ente colectivo, ya sea con o sin personalidad jurídica propia, o bienes de una sociedad liquidada, se convierte en responsable solidario de la obligación tributaria del cedente.

Sin embargo, vale la pena preguntarse si es también responsable solidario de la obligación tributaria del cedente la siguiente persona:

a) Aquella que adquiere todo o una parte de los activos de un establecimiento, empresa o sociedad vigente, que no estén afectados directamente por la ley a la obligación tributaria; b) El adquiriente de acciones de una sociedad de comercio.

Cuando una persona, en el giro normal de su negocio, adquiere bienes de otra persona, ya sea de un establecimiento, empresa o compañía por acciones, que también transfiere bienes dentro del giro normal de su negocio, como sería por ejemplo la venta de sus activos corrientes, entendemos que por esos hechos no puede surgir una responsabilidad solidaria de la obligación tributaria del cedente, pues se trata de operaciones normales y regulares del comercio.

Sin embargo, el caso podría ser distinto si el establecimiento, empresa o sociedad le transfiere a otra una parte considerable de sus activos fijos o de capital, que haga presumir que el cedente se retirará del comercio mediante el cierre de sus operaciones y será continuado por el adquirente, pues en estos casos podría interpretarse que se está adquiriendo no simples activos, sino todo o una parte considerable de un establecimiento o empresa y es a lo que se refiere el artículo 11, literal k).

Con respecto al adquirente de acciones de una sociedad comercial entendemos que el accionista no es deudor por las deudas propias de la sociedad, pues su responsabilidad se limita al monto de sus aportes. Igual tratamiento debe dársele al simple adquirente de acciones, el cual no es responsable solidario por el incumplimiento de pago de la obligación tributaria de la sociedad en que participa como accionista, pero sus acciones responden ante esa deuda por el valor que estas representen. A su vez, cuando una sociedad sea accionista de otra sociedad, caso en el cual esas acciones constituyen activos, tampoco se es responsable más allá que por el límite o valor que representan esas acciones.

2) Límites de la Responsabilidad Solidaria del Adquirente.

El analizado artículo 11, literal k), señala que esta responsabilidad solidaria que afecta al adquirente de bienes y establecimientos es “en la proporción correspondiente”, sin indicar qué debe entenderse con esta frase. No hay dudas, sin embargo, en que esta disposición se refiere a que el adquirente no es responsable solidario por la totalidad de la obligación tributaria que haya generado el bien afectado por la ley o los establecimientos, empresas o entes colectivos o sociedades liquidadas que adquiere, sino únicamente en una proporción. El problema es que el Código Tributario no dice en qué proporción, es decir si es responsable solo por un porcentaje de la obligación tributaria, si es

solo responsable por la totalidad de su inversión o si es responsable solo por el monto del bien que adquiere.

Sin embargo, en la parte final del numeral 1 de este literal k) del artículo 11 del Código Tributario se consigna que “la responsabilidad de los administradores, mandatarios, liquidadores o representantes, de los adquirentes de empresas o de activos y pasivos se limita al valor de los bienes que administren o que reciban respectivamente, a menos que hubiesen actuado con dolo, caso en el cual responderán con sus bienes propios del total de la obligación.”

3) Cese de la Responsabilidad Solidaria del Adquiriente.

Con respecto a cuándo y cómo cesa la responsabilidad solidaria del adquirente de bienes o establecimientos, la segunda parte de este artículo 11, literal k), señala dos casos en los cuales la responsabilidad del adquirente puede cesar, pero solo en cuanto a la obligación tributaria no determinada, lo que implica que si la obligación tributaria del cedente de bienes o establecimientos ya ha sido determinada, esta solidaridad no cesa por las causas que se indican en esta disposición:

a) Comunicación al Fisco de la Adquisición.

Establece el numeral 1 de este literal k) del artículo 11 del Código Tributario que la responsabilidad solidaria del adquirente de bienes y establecimientos cesará, respecto a la obligación tributaria aún no determinada, “tres meses después de operada la transferencia, siempre que el adquirente hubiese comunicado la operación a la Administración Tributaria no menos de quince días antes de efectuarla.”

En este sentido, cuando la persona que va a adquirir los bienes, establecimientos, empresas o sociedades le comunica a la Administración Tributaria, con por lo menos 15 días de antelación a la fecha de cierre de la operación de transferencia, que está negociando la adquisición de dichos bienes, establecimientos, empresas o sociedades, quedará liberado de esta responsabilidad solidaria luego de transcurrir 3 meses a contar de la fecha de cierre de la transacción. Esta comunicación al fisco se hace mediante simple carta indicando los datos del comprador y vendedor y el objeto de la transacción. En virtud de que se trata de una

comunicación sobre una negociación en proceso, entendemos que no es necesario hablar de precio definitivo, condiciones y detalles exactos de la transacción. No obstante, la Administración Tributaria siempre puede solicitar las informaciones adicionales que considere, antes o después de la transacción.

Durante estos 3 meses la Administración Tributaria podrá realizar todas las investigaciones necesarias para detectar cualquier incumplimiento de la obligación tributaria y proceder en contra del cedente. Sin embargo, la ley no dice qué puede ocurrir durante estos 3 meses, en el sentido de si durante este tiempo el adquirente sigue siendo solidariamente responsable de la obligación tributaria del cedente. A nuestro entender, parece que durante este lapso de 3 meses la solidaridad del adquirente nace y se mantiene, pues al utilizarse en la ley la palabra “cesará” implica que ha nacido y se mantiene hasta que cese. El adquirente deberá entonces, para evitar perjuicios tributarios de una obligación tributaria que no le corresponde, tomar medidas y otras garantías frente al cedente, hasta que transcurran estos 3 meses.

b) Reconocimiento de la Solvencia del Cedente.

Dispone el numeral 2 de este literal k) del artículo 11 del Código Tributario que la responsabilidad solidaria del adquirente de bienes y establecimientos también cesará, respecto a la obligación tributaria aún no determinada, “en cualquier momento en que la Administración Tributaria reconozca como suficiente la solvencia del cedente en relación con el tributo que pudiere adeudarse.”

En este sentido, ya sea por reconocimiento expreso o tácito, la Administración Tributaria puede entender que el cedente de bienes o establecimientos tiene solvencia económica suficiente para pagar por sí mismo y con su propio peculio cualquier obligación tributaria que tenga relación con los bienes y establecimientos cedidos. En estos casos la responsabilidad solidaria del adquirente cesa inmediatamente se produzca este reconocimiento por parte de la Administración Tributaria, por lo que sería aconsejable, siempre que las circunstancias así lo permitan, solicitarle al Fisco este reconocimiento por escrito. No se descarta, asimismo, que a través de una negociación directa con la Administración Tributaria se obtenga este reconocimiento mediante la prestación al Fisco de garantías suficientes, ya sea un fiador solidario,

prenda o hipoteca, lo cual sin dudas podría facilitar la transacción entre cedente y adquirente.

III.- Límites de la Responsabilidad Solidaria.

En la parte final del numeral 1 del literal j) del artículo 11 del Código Tributario se consigna que “la responsabilidad de los administradores, mandatarios, liquidadores o representantes, de los adquirentes de empresas o de activos y pasivos se limita al valor de los bienes que administren o que reciban respectivamente, a menos que hubiesen actuado con dolo, caso en el cual responderán con sus bienes propios del total de la obligación.”

Por otra parte, tal y como explicamos antes, el artículo 11 del Código Tributario solo se refiere a la solidaridad respecto de “la obligación tributaria de los contribuyentes”, no de toda la deuda tributaria, de donde se desprende que esta solidaridad solo abarca la obligación de pago del tributo y no la obligación de pagar otras deudas, tales como recargos, intereses y multas, a menos que otra disposición de la ley sea más amplia y exprese que en determinados casos la solidaridad abarca toda la deuda tributaria o que abarca incluso las sanciones tributarias.

IV.- Requisitos de la Responsabilidad Solidaria.

1) No se Presume. Solo la Ley puede Crearlas.

El artículo 1200 del Código Civil es claro al indicar que la solidaridad no se presume, lo cual significa que la solidaridad debe ser establecida expresamente en un contrato o acto voluntario o haber sido consignada expresamente en la ley.

En materia tributaria, al tener la obligación tributaria como única fuente la ley, solo la ley puede crear la responsabilidad solidaria entre deudores, sin perjuicio del derecho que tiene cualquier persona de ofrecerse voluntariamente ante la Administración Tributaria como garante solidario de una obligación o deuda tributaria de otro. Por lo tanto, la responsabilidad solidaria de la obligación tributaria no se presume ni surge de analogías o interpretaciones, sino de la voluntad

expresa de la ley o del obligado, nunca de reglamentos o normas generales de la Administración Tributaria.

2) Debido Proceso.

Aunque la responsabilidad solidaria de la obligación tributaria deviene de la ley, la Administración Tributaria no puede considerarla válida e irrefutable sin darle al supuesto responsable solidario la oportunidad de argumentar y defenderse. En efecto, al supuesto responsable solidario le asiste el derecho de defenderse de la imputación que se le hace de ser responsable solidario de una deuda de otro, teniendo para tales fines que respetarse todos los procedimientos y recursos constitucionales que adornan el debido proceso, tales como recibir notificaciones claras donde al sujeto se le imputa tener la calidad de responsable solidario, facultad de presentar pruebas en fase administrativa, interponer recursos administrativos y jurisdiccionales y en fin, ejercer todos los procedimientos y recursos que le asisten al deudor principal.

En síntesis, cuando la Administración Tributaria inicia un proceso de determinación de oficio de la obligación tributaria en contra de un contribuyente, sin poner en causa al supuesto deudor solidario, no puede posteriormente pretender cobrar la deuda sobre una persona no puesta en causa, pues en tal caso se estarían violando sus derechos constitucionales de defensa y debido proceso.

V.- Duración de la Responsabilidad Solidaria.

Hemos indicado que el Código Tributario solo cita los casos de solidaridad de la obligación tributaria, sin establecer normas especiales respecto a esta solidaridad, lo que implica que por aplicación del artículo 3 del mismo Código debe acudir al derecho supletorio, en este caso al derecho común que es el Código Civil. Asimismo, hemos señalado que solo respecto a la solidaridad del adquirente de bienes (artículo 11, literal k) es que se citan algunas normas específicas.

A) Adquirientes de Bienes o Establecimientos.

Señala el artículo 11, literal k), del Código Tributario, que son solidariamente responsables de la obligación tributaria de los

contribuyentes, “en la proporción correspondiente, los adquirentes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirentes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, comprendiéndose en aquellos a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los adquirentes de los activos y pasivos de ellas.”

La segunda parte de este artículo 11, literal k), señala dos casos en los cuales la responsabilidad del adquirente puede cesar, pero solo en cuanto a la obligación tributaria no determinada, lo que implica que si la obligación tributaria del cedente de bienes o establecimientos ya ha sido determinada, esta solidaridad no cesa por las causas que se indican en esta disposición.

1) Comunicación al Fisco de la Adquisición.

Establece el numeral 1 de este literal k) del artículo 11 del Código Tributario que la responsabilidad solidaria del adquirente de bienes y establecimientos cesará, respecto a la obligación tributaria aún no determinada, “tres meses después de operada la transferencia, siempre que el adquirente hubiese comunicado la operación a la Administración Tributaria no menos de quince días antes de efectuarla.” Esto significa que cuando la persona que va a adquirir los bienes o empresas le comunica al Fisco, con por lo menos 15 días de antelación a la fecha de cierre de la operación de transferencia, que está negociando la adquisición de dichos bienes o empresas, el referido adquirente quedará liberado de esta responsabilidad solidaria luego de transcurrir 3 meses a contar de la fecha de cierre de la transacción.

Tal y como dijimos antes, la ley no dice si durante este tiempo de 3 meses el adquirente es o no solidariamente responsable de la obligación tributaria del cedente. Sin embargo, creemos que durante este lapso de 3 meses la solidaridad del adquirente nace y se mantiene, pues la ley utiliza la palabra “cesará”, lo cual implica que se mantiene hasta que cese.

2) Reconocimiento de la Solvencia del Cedente.

De acuerdo con el numeral 2 de este literal k) del artículo 11 del Código Tributario, la responsabilidad solidaria del adquirente de bienes

y establecimientos también cesará, respecto a la obligación tributaria aún no determinada, “en cualquier momento en que la Administración Tributaria reconozca como suficiente la solvencia del cedente en relación con el tributo que pudiere adeudarse.” En estos casos la responsabilidad solidaria del adquirente cesa inmediatamente se produzca este reconocimiento por parte de la Administración Tributaria.

B) Generalidad de los Casos.

En ninguna parte del Código Civil ni del Código Tributario se establece cuál es el tiempo máximo que dura la responsabilidad solidaria de la obligación tributaria, de donde se deduce que la solidaridad dura por todo el tiempo que dure la obligación principal. En este sentido, salvo liberación voluntaria de la responsabilidad solidaria que pueda hacer el acreedor y el caso del adquirente de bienes antes señalado, en la generalidad de los casos la solidaridad solo deja de existir cuando se produce una de las causas de extinción de las obligaciones.

De acuerdo con el artículo 1234 del Código Civil la obligación se extingue por el pago, la novación, la quita o perdón voluntario, la compensación, la confusión, la nulidad o rescisión de la obligación y por la prescripción. Por su parte, el artículo 15 del Código Tributario expresa que la obligación tributaria se extingue por las siguientes causas: Pago, Compensación, Confusión y Prescripción.

1) Cuando uno Paga Libera al Otro.

Dispone el artículo 1200 del Código Civil que “hay solidaridad por parte de los deudores, cuando están obligados a una misma cosa, de manera que cada uno de ellos pueda ser requerido por la totalidad, y que el pago hecho por uno, libre a los otros respecto del acreedor.” Lo anterior significa que cuando uno de los deudores paga la deuda, ya sea el deudor principal o el deudor solidario, el otro se libera inmediatamente de esa deuda.

2) Prescripción.

La prescripción de la acción para perseguir el cobro de la deuda es una causa de extinción de las obligaciones tributarias. Con respecto

a la prescripción el artículo 1206 del Código Civil dispone que las acciones ejercidas contra uno de los deudores solidarios, interrumpe la prescripción respecto a todos. A su vez, el párrafo II del artículo 23 del Código Tributario, consagra que la interrupción de la prescripción producida respecto de uno de los deudores solidarios, es oponible a los otros.

Los artículos 21 y siguientes del Código Tributario se refieren a la prescripción de las acciones del Fisco, así como a la interrupción y suspensión de ésta, las cuales estudiaremos más adelante al analizar los Modos de Extinción de las Deudas Tributarias.

VI.- Derecho a Repetición.

Si bien es cierto que el deudor solidario responde con sus propios bienes del pago de la obligación tributaria de otra persona, en este caso del deudor principal, no menos cierto es que el deudor solidario tiene derecho a accionar en repetición de lo pagado en contra del deudor principal, en atención al Código Civil y a la teoría del enriquecimiento sin causa.

Para esta acción en repetición, sin embargo, el deudor solidario no puede utilizar los mecanismos del cobro privilegiado que presenta el Código Tributario para el cobro del crédito fiscal, consignados en el artículo 28 del mismo y que estudiaremos más adelante al tratar sobre las garantías del crédito fiscal, sino que debe utilizar los procedimientos ordinarios ante los tribunales civiles, pues en estos casos no se trataría del cobro de un crédito fiscal y no sería el Fisco quien está actuando en repetición ni se trata de un pago que reúne las condiciones requeridas por el artículo 16 del Código Tributario, que consigna que “los terceros pueden efectuar el pago por los sujetos pasivos, con su conformidad expresa o tácita, subrogándose en los derechos del sujeto activo para reclamar el reembolso de lo pagado a título de tributos, intereses, recargos y sanciones, con las garantías legales, preferencias y privilegios sustanciales del crédito tributario que establece el artículo 28 de este Código.”

VII.- *Jurisprudencias.*

1) Solidaridad entre Comerciantes y Socios. Liquidación.

En caso de la terminación de actividades o de cesación de negocios por venta, liquidación, permuta u otra causa, se considerará finalizado el ejercicio corriente; el contribuyente deberá presentar dentro de los 60 días posteriores a la fecha de los hechos especificados antes, una declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio y pagar el impuesto adeudado. (Sentencia de la SCJ, de fecha 5 de noviembre de 1965, B.J. No.660, pág.790)

2) Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria (IPI) de la Esposa.

El Marido Común en bienes es Responsable Solidario del Pago del IPI de la Esposa. (Sentencia del TCT No.88-99, de fecha 9 de noviembre de 1999, Boletín del TCT No.8, pág.178). *La Mujer se encuentra en un Plano de Igualdad con el Hombre en la realización de los Actos Jurídicos.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de noviembre del 2000, B.J. No.1080, pág.32)

3) Debido Proceso.

Como garantía del Derecho de Defensa, la Cosa Juzgada solo es oponible a las Personas que han sido Partes en la Instancia. (Sentencia de la SCJ, de fecha 10 de abril de 1964, B.J. No.645, pág.581)

4) Contrabando.

Si en el Delito de Contrabando existen varios Autores, hay Solidaridad. (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de septiembre de 1967, B.J. No.682, págs.1647 y 1760)

5) Telecomunicaciones.

Las Empresas de Telecomunicaciones son Solidariamente Responsables de las obligaciones tributarias de sus Agentes, salvo que se trate de dos Empresas jurídicamente Independientes. (Sentencia del TCT, de fecha 28 de diciembre del 2001, Boletín del TCT No.15, pág.276)

6) Administradores y Gerentes.

Para que los Administradores y miembros del Consejo de Administración de una Compañía puedan ser Responsables Solidarios de las Deudas Tributarias de una Sociedad, deben tener esa calidad al inicio del Proceso del Embargo. (Sentencia del TCT No.038-2004, de fecha 23 de septiembre del 2004). Los Administradores son Responsables Solidarios de la Obligación Tributaria de la Empresa que dirigen. (Sentencia del TCT No.033-2005, de fecha 12 de mayo del 2005)

CAPÍTULO IV

El Domicilio del Obligado

I.- Concepto de Obligado.

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

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

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

2) De conformidad con el artículo 10 del mismo Código Tributario, “son obligados al cumplimiento de la obligación tributaria, todos los contribuyentes respecto de los cuales se verifique el hecho generador.” A simple vista, y en razón de que esta norma no expresa en su texto la figura del responsable, la disposición de este artículo 10 podría interpretarse en el sentido de que los únicos “obligados al cumplimiento de la obligación tributaria” son los contribuyentes. Si esto es así, habría

que afirmar que el artículo 12 del Código Tributario, al establecer normas respecto del “domicilio del obligado”, sólo se está refiriendo al contribuyente y no al responsable. Sin embargo, ya anteriormente se había señalado que las disposiciones del artículo 10 tenían que ser interpretadas en un sentido amplio, para entender que si bien esta norma establece que los contribuyentes se encuentran obligados al cumplimiento de una obligación tributaria propia, la misma no era excluyente de la obligación a cargo del responsable, pues el artículo 4 del mismo Código le atribuía al responsable la obligación de cumplir con una obligación tributaria originada en otra persona; y

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

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

Según lo dispuesto por el artículo 4 del Código Tributario la obligación tributaria debe ser cumplida por el sujeto pasivo, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable. En consecuencia, debemos afirmar que las disposiciones de los artículos 12 y siguientes del Código Tributario, relativas al domicilio del obligado, se refieren tanto al contribuyente como al responsable de la obligación tributaria, lo cual queda corroborado por el artículo 14 de este Código, al señalar que “los contribuyentes y responsables podrán fijar un domicilio de elección con la aprobación expresa de la Administración Tributaria.”

II.- El Domicilio del Obligado.

Anteriormente se dijo que los artículos 12 al 14 del Código Tributario tratan el tema referente al domicilio del obligado, entendiéndose por

“obligado” la persona que debe cumplir con la obligación de pagar el tributo, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable.

Para el Derecho Civil existe una marcada diferencia entre lo que es el domicilio de una persona y lo que es su residencia. En efecto, mientras la residencia de un individuo es el lugar donde este comúnmente habita, el artículo 102 del Código Civil señala que el domicilio es el lugar de su principal establecimiento.

Sobre este particular *Ross* señala lo siguiente: “Por ser el domicilio un concepto de derecho o jurídico, se pueden tener uno o más domicilios o un domicilio especial (tributario). Por lo mismo, las personas jurídicas pueden tener domicilio. Por ser la residencia un concepto fundamentalmente de hecho, no puede tenerse sino una residencia y no hay residencia especial; las personas jurídicas no tienen residencia.” (Derecho Tributario Sustantivo)

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

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

En materia tributaria el concepto de domicilio se aparta bastante del Derecho Civil, pues en esta materia el Derecho Tributario ha creado sus propios conceptos. Como afirma *Giuliani*: “el elemento subjetivo e intencional que caracteriza el domicilio civil es muy difícil de establecer, y la administración de los tributos, que exige rápida y tempestiva recaudación, hace imperioso tener en cuenta, únicamente, situaciones de fácil apreciación objetiva, según signos externos, que permitan conocer con certeza la situación de las personas: de aquí, que en materia fiscal se otorgue preferencia al lugar de residencia habitual en cuanto a las

personas físicas, y al centro principal de la actividad en lo que respecta a las personas colectivas.” (Derecho Financiero)

En lo que respecta al Código Tributario el domicilio del obligado debe ser estudiado tomando en consideración tres aspectos distintos:

- 1) Las Normas Generales sobre el Domicilio;
- 2) Las Personas Domiciliadas en el Extranjero; y,
- 3) El Domicilio de Elección.

A) Las Normas Generales sobre el Domicilio.

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

1) Domicilio de las Personas Físicas.

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

a) El Lugar de su Residencia Habitual.

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

Por otro lado, el párrafo único del artículo 12 del Código Tributario señala que “son residentes en el país, para los efectos tributarios, las personas que permanezcan en él más de 182 días, en forma continua o discontinua, en el ejercicio fiscal.” Es decir, que en caso de tratarse de una persona domiciliada en el extranjero o de una persona que viaja

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

Ahora bien, el párrafo del artículo 12 del Código Tributario habla de las personas que permanezcan en el país por más de 182 días en el "ejercicio fiscal." Pero, qué debe entenderse por ejercicio fiscal? Por un desliz de sus redactores el Título I del Código Tributario, que es la parte que establece las normas generales aplicables a todos los tributos internos nacionales, no consignó lo que debe entenderse por "ejercicio fiscal", aspecto fundamental para poder calcular con exactitud los 182 días a que se refiere el párrafo del artículo 12 de este Código. Aún más, el concepto de "ejercicio fiscal" tampoco es definido en ningún otro Título del Código Tributario ni en leyes tributarias análogas. Para establecer la presunción de residencia en el país, el Proyecto de Código Tributario Dominicano no utilizó el concepto de "ejercicio fiscal", sino el de "año fiscal o calendario."

Sin embargo, acudiendo al artículo 300 del Título II del Código Tributario, que es la parte que se refiere al Impuesto sobre la Renta, encontramos una disposición que establece que "los contribuyentes de este impuesto imputarán sus rentas al año fiscal que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre." A partir de esta norma y asimilando los conceptos de "año fiscal" y "ejercicio fiscal" podría deducirse que para el caso de las personas físicas su "ejercicio fiscal" es igual al año calendario, o sea el período de tiempo comprendido entre el día 1 de enero y el día 31 de diciembre de cada año.

En consecuencia, para que una persona pueda ser considerada como residente en la República Dominicana, a los fines del párrafo del artículo 12 del Código Tributario, es necesario que esa persona haya permanecido en el país por más de 182 días dentro de un mismo ejercicio fiscal, es decir dentro de un mismo año calendario. Así, por ejemplo, si una persona permaneció en el país por un período de 100 días durante el final del año de 2011 y también durante los primeros 100 días del año de 2012, aún cuando en esos dos años en conjunto duró 200 días en el

país, esto es más de 182 días, no podría ser considerada como residente en la República Dominicana, ya que esos 200 días que permaneció en el país no fueron durante un mismo ejercicio fiscal.

b) El Lugar donde Desarrolle en forma Principal sus Actividades.

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

c) El Lugar donde se Encuentre la Sede Principal de sus Negocios.

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

d) El Lugar donde Ocurra el Hecho Generador de la Obligación Tributaria.

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

2) Domicilio de las Personas Jurídicas.

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

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

a) Cuando estén Constituidas conforme a las Leyes de la República Dominicana.

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

b) Cuando tienen en la República Dominicana la Sede Principal de sus Negocios.

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

c) Cuando tienen en la República Dominicana la Dirección Efectiva de sus Principales Negocios.

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

d) El Domicilio Estipulado en la Ley que crea la Persona Jurídica.

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

e) El Domicilio que Figure en los Documentos Constitutivos de la Persona Jurídica.

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

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

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

B) Personas Domiciliadas en el Extranjero.

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

Por otro lado, el artículo 13 del Código Tributario expresa que “las personas domiciliadas en el extranjero, si tienen establecimiento

permanente en el país, se regirán por las normas generales; en los demás casos, tendrán el domicilio de su representante o si no lo tienen, tendrán como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador de la obligación tributaria." De la lectura de este texto se extraen las siguientes consecuencias:

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

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

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

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

Por último, es importante señalar que si bien el Código Tributario tampoco define lo que debe entenderse por “representante” a los fines de determinar el domicilio de las personas extranjeras, podría afirmarse que “representante” es toda persona física o moral que actúe en nombre y representación de otro, en este caso como representante de sus negocios y con capacidad para tomar decisiones en su nombre.

No debe confundirse, sin embargo, la figura del “representante” a que se refiere el artículo 13 del Código Tributario, con la figura de un representante comercial o del agente representante de mercancías extranjeras, consignado en la Ley No.173 de 1966, ya que este último por lo general actúa de manera independiente y no en nombre y representación de la empresa extranjera. Tampoco un abogado que represente a un cliente extranjero ni un simple asalariado sin poder para dirigir los negocios de la empresa extranjera, a menos que sea un directivo o administrador.

C) Domicilio de Elección.

El domicilio de elección es aquel lugar que sin ser el domicilio real de una persona es elegido por esta para el cumplimiento de actos jurídicos, recibir notificaciones y determinar la competencia territorial de los tribunales en caso de litigios.

Señala el artículo 14 del Código Tributario que “los contribuyentes y responsables podrán fijar un domicilio de elección con la aprobación expresa de la Administración Tributaria. El domicilio así constituido es válido para los efectos tributarios”, agregando en su párrafo I que en todas las actuaciones ante la Administración deberá consignarse este domicilio, el cual se considerará legalmente existente mientras la Administración Tributaria no apruebe expresamente su cambio. En su párrafo II este artículo añade que la Administración Tributaria podrá en cualquier momento requerir la constitución de un nuevo domicilio, cuando fuere conveniente para sus fines.

De acuerdo a lo anterior, toda persona física o moral es libre de elegir un domicilio a los fines tributarios, siempre y cuando la elección de ese domicilio sea expresamente aprobado por la Administración Tributaria.

Para la aprobación de este domicilio de elección la persona interesada deberá dirigir una instancia a la Administración Tributaria, solicitándole

la aprobación del mismo. Si el interesado no cuenta con la aprobación expresa de la Administración Tributaria para establecer un domicilio de elección, su domicilio tributario se regulará de conformidad con los artículos 12 y 13 del Código Tributario, antes indicados.

Una vez que la Administración Tributaria le aprueba a una persona su domicilio de elección, esa persona deberá consignar ese domicilio elegido en todas sus actuaciones ante la Administración Tributaria, y no podrá cambiar de domicilio sin el consentimiento o aprobación de la Administración Tributaria, pues de lo contrario estaría en presencia de un incumplimiento a un deber formal.

En caso de que la persona desee cambiar su domicilio de elección deberá dirigirle una carta a la Administración Tributaria solicitándole su aprobación para el cambio de domicilio, ya sea para su domicilio real, su domicilio tributario o para un nuevo domicilio de elección. Hasta que la Administración Tributaria no apruebe este cambio de domicilio, el domicilio del interesado seguirá siendo el que previamente eligió.

No obstante lo anterior, aún cuando la Administración Tributaria le haya aprobado a una persona un domicilio de elección, esa aprobación no es vitalicia, pues de conformidad con el párrafo II del artículo 14 del Código Tributario, la Administración Tributaria tiene la facultad, cuando fuere conveniente para sus fines, de poder exigirle en cualquier momento a la persona a quien la misma Administración Tributaria le aprobó un domicilio de elección, que constituya un nuevo domicilio.

Desde el momento en que la persona ha constituido un domicilio de elección, previa aprobación de la Administración Tributaria, podrá recibir válidamente en ese lugar cualquier tipo de notificación que le dirija la Administración Tributaria. Sin embargo, el domicilio de elección efectuado de conformidad con las disposiciones del artículo 14 del Código Tributario únicamente tiene validez respecto de las relaciones tributarias entre el obligado y la Administración Tributaria, y no puede ser utilizado, por ende, para regir las relaciones jurídicas entre el obligado y los terceros, salvo acuerdo en contrario entre ellos.

CAPÍTULO V

Nacimiento de la Obligación Tributaria

Sobre el momento del nacimiento de la obligación tributaria han surgido dos teorías distintas:

1) La Obligación Nace con el Hecho Generador.

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

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

De acuerdo con esta teoría el legislador, al establecer un tributo, consigna en la ley lo que se denomina el presupuesto de hecho, es decir la hipótesis de que si ocurre tal o cual acto o hecho se debe pagar el tributo. Cuando esa hipótesis tributaria plasmada en la ley se materializa en la realidad, se produce el hecho generador de la obligación tributaria, con lo cual nace la obligación tributaria. En este sentido, podría decirse que la obligación tributaria nace al momento de producirse el hecho generador del tributo, también conocido como hecho imponible.

2) *La Obligación Nace con la Determinación.*

Existen autores, en especial europeos, que consideran que la obligación tributaria no nace al momento de producirse el hecho generador, es decir al momento de realizarse el acto o hecho gravado por la ley, sino al momento en que se determina la obligación tributaria. Conviene señalar que de conformidad con el artículo 64 del Código Tributario “la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.”

Entienden que la obligación de pagar el tributo no nace con la ocurrencia del hecho generador, sino con el acto de determinación del impuesto, por lo cual le atribuyen a la determinación un carácter constitutivo y no declarativo de la obligación. Sobre este particular, *Myrbach-Rheinfeld* (citado por *Giuliani*, Derecho Financiero) considera que “el acto administrativo llamado orden de pago, es el que individualiza una situación general e impersonal, determinando el nacimiento de la deuda tributaria; en su concepto, encarándose una relación jurídica personal sólo puede existir desde que una prestación determinada en su especie y en su quantum, es puesta a cargo de una persona determinada.”

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

3) Nuestra Opinión.

A nuestro entender la obligación tributaria nace desde el momento mismo en que se materializa el presupuesto de hecho señalado por la ley, es decir con la ocurrencia del hecho generador o hecho imponible. En efecto, la obligación tributaria nace cuando se produce en la práctica la hipótesis tributaria planteada en la ley, siendo la determinación un acto declarativo de la ocurrencia de esa obligación. En este sentido, podría afirmarse que la obligación tributaria u obligación de pagar el tributo se origina con la materialización del presupuesto de hecho establecido en la ley, pero esta obligación o deuda sólo puede ser exigida a partir de su determinación.

El hecho generador puede producirse en un solo momento, como por ejemplo cuando se compra un inmueble que da origen a pagar un impuesto de un 3% sobre el valor del inmueble comprado. Es lo que en algunas doctrinas se denomina como “devengo”. Además, el hecho generador puede producirse a través de cierto tiempo o en forma periódica o como nos dice *Sainz de Bujanda*, “cuando el hecho imponible consiste en un evento que se extiende a lo largo del tiempo de manera interrumpida, la ley ha de fraccionar el hecho duradero en períodos en correspondencia a cada uno de los cuales surge una obligación tributaria distinta. A estos períodos de los llama períodos impositivos, y su duración normalmente es de un año” (Lecciones de Derecho Financiero).

Sin embargo, el nacimiento de la obligación tributaria no siempre coincide con el momento en que es exigible o debe pagarse el tributo, pues en la mayoría de los casos primero nace la obligación tributaria y tiempo después se exige su pago. Es como ocurre con el Impuesto al Valor Agregado que entre nosotros se denomina ITBIS, por ejemplo, mediante el cual el impuesto nace con la transferencia del bien gravado, pero su importe solo puede pagarse dentro de los 20 días siguientes al mes en el cual dicho bien fue transferido.

En efecto, lo normal es que después de nacer la obligación tributaria la ley o el reglamento fijen un plazo para pagarlo y que el deudor tributario pague voluntariamente el mismo. Vencido el plazo para pagar, el Fisco puede exigirlo por la vía del cobro coactivo de la deuda, según prescribe el artículo 27 del Código Tributario.

a) Medidas Preventivas.

En razón de que desde la fecha del nacimiento de la obligación tributaria y la fecha de su exigibilidad puede transcurrir un plazo que puede poner en riesgo la percepción del tributo, la ley permite a la Administración Tributaria la adopción de medidas cautelares o conservatorias que ayuden a garantizar el pago del tributo cuando exista riesgo de su percepción por una posible desaparición del deudor o sus bienes. Es lo que expresa el artículo 81 del Código Tributario al señalar que “cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos o sanciones la Administración Tributaria podrá requerir las siguientes medidas conservatorias sobre dichos bienes: 1) Embargo conservatorio; 2) Retención de bienes muebles; 3) Nombramiento de uno o más interventores; 4) Fijación de sellos y candados; 5) Constitución en prenda o hipoteca; 6) Otras medidas conservatorias.

Asimismo, para que el tributo sea exigible, después de haber nacido, es necesario que primero se haya practicado la determinación de la obligación tributaria, pues solo puede exigirse un pago de tributo cuando se sabe con antelación qué cantidad puede exigirse.

b) Ley Aplicable.

Con respecto a la ley que debe aplicarse al momento de exigirse el pago del tributo, pueden surgir dos opciones legales: Aplicar la ley vigente al momento de producirse el hecho generador del tributo o aplicar la ley vigente al momento de la determinación del tributo.

Por nuestra parte entendemos que la ley que debe aplicarse es la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria, es decir en el momento de ocurrir el hecho generador, pues en nuestro país la ley no puede ser retroactiva, ya que el artículo 110 de la Constitución señala que “la ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subjúdice o cumpliendo condena. En ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior.”

En razón de que el tema de los Elementos Esenciales de los Tributos, el Hecho Generador de la Obligación Tributaria y las Formas Jurídicas adoptadas por los contribuyentes en sus actos y negocios, son estudiados en otras partes de esta obra, nos remitimos a los mismos para una mayor ampliación de este estudio.

CAPÍTULO VI

La Determinación de la Obligación Tributaria

Para hablar de la determinación de la obligación tributaria tenemos que ver los aspectos generales del acto de determinación, las distintas declaraciones juradas de impuestos y finalmente la facultad de determinación de oficio concedida por la ley a la Administración Tributaria.

Sección I

Aspectos Generales de la Determinación

I.- Generalidades.

Determinar la obligación tributaria significa realizar un conjunto de operaciones para saber lo siguiente:

- a) Si existe una ley que grava un determinado acto o hecho;
- b) Si en la práctica ese acto o hecho que establece la ley realmente ha ocurrido;
- c) Saber quién es la persona que ha realizado el acto o hecho previsto en la ley;
- d) Valorar a los fines tributarios ese acto o hecho gravado, calculando el impuesto a pagar, según la ley;
- e) Saber si la persona que ha realizado el acto o hecho gravado se encuentra o no exento del pago del tributo; y
- f) Saber si es exigible en ese momento el tributo a pagar, si lo hay.

Por eso el artículo 64 del Código Tributario define la determinación de la obligación tributaria como “el acto mediante el cual se declara la

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

No obstante, distintos criterios doctrinales han tratado de establecer y analizar el concepto de determinación de la obligación tributaria.

A) Criterio Amplio.

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

Consideran los seguidores de este criterio que el cumplimiento siempre debe referirse al mandato de una norma sustantiva del tributo, es decir a la obligación de dar o pagar el impuesto, y no a normas de carácter administrativas, como las de hacer o no hacer, represivas o de otra índole. Entienden, asimismo, que todo tributo para ser eficiente debe ser determinado, como forma de declarar el hecho generador de la obligación tributaria y cuantificar ese hecho, por lo que la determinación se convierte en un elemento esencial, básico e insuprimible de todo tributo, que abarca tanto la existencia como la inexistencia del crédito fiscal, es decir si el sujeto pasivo o contribuyente debe o no dinero a la Administración Tributaria.

B) Criterio Restringido.

Un criterio restringido considera que si bien la determinación es un acto insuprimible de todo tributo que tiende al cumplimiento de una norma sustantiva, que es pagar el tributo debido, la determinación no puede ser hecha por los particulares o contribuyentes, sino exclusivamente por la Administración. A este respecto, entienden sus seguidores que si bien en muchos casos la presentación de declaraciones juradas en algunos impuestos las hace y presenta el contribuyente sin previo acto de la Administración, lo que podría parecer como una autodeterminación del tributo, en el fondo no está efectuando una determinación propiamente dicha, sino una transmisión de datos,

informaciones y conocimientos que deberán ser analizados y revisados por la Administración para realizar la verdadera determinación de la obligación tributaria, ya sea mediante una homologación o ratificación expresa o tácita de la declaración presentada por el contribuyente o a través de determinaciones de oficio posteriores a fiscalizaciones.

Los propulsores de este criterio entienden que no existe la autodeterminación del impuesto, sino una determinación que siempre es hecha por la Administración Tributaria en virtud de sus facultades, ya sea a través de una homologación, fiscalización o determinando de oficio la obligación de pago, de lo cual se desprende el carácter de acto administrativo de la determinación.

Consideran sus seguidores que la determinación es un acto de aplicación de una norma sustantiva hecho por la Administración, distinguiendo entre lo que es adecuarse al derecho (cumplir con la norma sin que una persona o ente lo exija con un acto previo) y lo que es aplicar el derecho (la ley requiere que una persona dicte un acto exigiendo su cumplimiento). Entienden que cualquier persona puede adecuarse al derecho, cumpliendo con su deber u obligación, pero que sólo la autoridad puede aplicar el derecho, exigiendo de los particulares el cumplimiento del mandato legal

Parten de la idea de que el acto de determinación es de aplicación de derecho y que en tal sentido solo puede ser realizada por la Administración Tributaria y no por el contribuyente que al presentar su declaración jurada, por ejemplo, se está adecuando al derecho. Si la Administración no fiscaliza la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo, estaría automáticamente homologando con su silencio. Entienden, igualmente, que esta aplicación del derecho únicamente se refiere a una norma sustantiva (pagar el tributo) y no a normas formales o penales, ya que el acto de determinación solo tiene relación con la obligación tributaria (dar) y no con recargos, multas y otras sanciones que si bien son económicas, no forman parte del acto de determinación.

Por otra parte, para *Giuliani* determinar es particularizar la norma de la ley, adaptar a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; esto es, cuando la situación objetiva contemplada por la ley se concreta exterioriza en cada caso particular. Entiende que la determinación de la obligación tributaria consiste en el "acto o conjuntos de actos emanados de la administración,

de los particulares o de ambos cordialmente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.” Como puede observarse este autor difiere del criterio restringido de que solo la Administración puede determinar e incluso entiende que puede determinarse mediante un acuerdo entre particular y Administración, a través de lo que la doctrina ha llamado el concordato fiscal, figura jurídica tributaria que implica un contrato entre el Fisco y el contribuyente.

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

Sin embargo, lo cierto es que las legislaciones de los países son variadas y distintas, pues mientras algunas establecen un sistema de autodeterminación del tributo, como por ejemplo Argentina y la República Dominicana en los cuales las declaraciones juradas de impuestos presentadas al Fisco son definitivas, pudiendo el Fisco impugnarlas si le parece, en otros países como España las declaraciones juradas de impuestos presentadas por los particulares son provisionales hasta que el Fisco las ratifique, homologue o impugne de manera formal o tácita.

C) *Código Tributario.*

El artículo 64 del Código Tributario define la determinación de la obligación tributaria como “el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma,” señalando en su artículo 65 que “la determinación de la obligación tributaria será practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria.”

Pero no obstante lo consignado en el artículo 65, antes indicado, el artículo 66 de este mismo Código señala los casos específicos en que la Administración Tributaria debe practicar la determinación, expresando que “dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los siguientes casos:

a) Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria;

b) Cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables; y

c) Cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los llevare o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles.

Asimismo, en su artículo 67 este Código Tributario dispone que “en los casos de impuestos retenidos o trasladados, que no hayan sido declarados oportunamente, la Administración Tributaria podrá determinar y requerir de inmediato y sin otro trámite previo el pago de los impuestos correspondientes.”

Un hecho que habría que resaltar es que el artículo 64 del Código Tributario entiende como determinación la fusión de dos aspectos básicos: declarar la ocurrencia del hecho generador y calcular el monto de la obligación. Además, hay que tener presente varios aspectos de importancia.

1) Declaración del Hecho Generador.

El artículo 64 del Código Tributario dispone que para determinar hay primero que declarar la existencia o no de la obligación tributaria, da a entender que el Código Tributario le otorga a la determinación una naturaleza jurídica de acto declarativo de la obligación, es decir que ésta ha nacido con anterioridad a la determinación, y no de constitutivo de la misma. Por lo tanto, según el Código Tributario la determinación es quien hace nacer la obligación, como se estudiará más adelante.

2) Nacimiento del Hecho Generador.

Un segundo aspecto importante que hay que resaltar se refiere al nacimiento del hecho generador en sí mismo, a la realización del presupuesto de hecho tipificado por la ley, el cual debe ser declarado por la determinación como ocurrido o no ocurrido.

3) Cuantificación del Monto.

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

4) Contenido del Acto de Determinación.

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

5) Personas que pueden Determinar.

Un quinto aspecto tiene relación con las personas que pueden hacer la determinación, que aunque no se deduce de este artículo 64 que se analiza, surge de los artículos siguientes de este Código Tributario.

Si partimos del texto del artículo 65 del Código Tributario, que expresa que “la determinación de la obligación tributaria será practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria”, entonces debemos considerar que la determinación solo puede ser practicada por la Administración Tributaria y no por el sujeto pasivo. Sin embargo, en el Código Tributario aparece una contradicción entre el artículo 65, que dice que solo la Administración puede determinar, y el artículo 66 que indica casos específicos en los cuales la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, dando a entender que el sujeto pasivo también puede practicar la determinación.

A su vez, el literal a) del artículo 23 del Código Tributario establece que el término de prescripción se interrumpirá “por la notificación de

la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración." Sobre este literal a) del artículo 23 es preciso señalar que si bien por un error involuntario del legislador su redacción es defectuosa y confusa, pues el legislador omitió utilizar la conjunción "o" en parte de su texto, el mismo debe ser leído conforme al texto de origen de esta disposición, que es el Proyecto de Código Tributario Dominicano. En efecto, de conformidad con el literal a) del artículo 58 del Proyecto de Código Tributario Dominicano, el término de prescripción se interrumpirá "por notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria", dando a entender que la determinación podría ser realizada tanto por el sujeto pasivo como por la Administración Tributaria.

Ante los diversos textos aparentemente contradictorios consignados en el Código Tributario, surgen las siguientes interrogantes:

1) Si el artículo 65 del Código Tributario expresa que la determinación siempre tiene que ser de oficio, es decir un acto exclusivo de la Administración Tributaria, por qué el artículo 66 del mismo Código establece casos excepcionales para que el Fisco deba practicarla?

2) Si la determinación siempre debe ser hecha por la Administración Tributaria, por qué el artículo 67 del Código Tributario establece que en los casos de impuestos retenidos o trasladados, que no hayan sido declarados oportunamente, el Fisco "podrá" (no dice deberá) determinar?

3) Si de acuerdo con el artículo 65 del Código la determinación debe ser practicada en forma "exclusiva" por la Administración Tributaria, entonces por qué el literal a) del artículo 23 del mismo Código da a entender que la determinación puede ser efectuada también por el sujeto pasivo?

Lo cierto es que en lo que se refiere a la determinación de la obligación tributaria el Código Tributario es contradictorio y confuso, resultando difícil, por no decir imposible, adoptar una posición firme en este sentido. No obstante, y aún en contra de lo claro y concluyente que parecen ser las disposiciones del artículo 65 del Código Tributario, que atribuye competencia exclusiva al Fisco para practicar la determinación, entendemos que la determinación puede ser realizada tanto por la

Administración Tributaria como por el sujeto pasivo, dependiendo de las normas particulares concernientes a cada tributo.

En resumen, es nuestra opinión que de acuerdo con los artículos antes indicados la determinación de la obligación tributaria puede ser hecha por el sujeto pasivo, ya sea contribuyente o responsable, sin perjuicio de la facultad de la Administración Tributaria de proceder a la determinación de oficio cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria; cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables; o cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los llevara o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles.

II.- Clasificación de la Determinación.

Existen distintas formas de clasificar la determinación de la obligación tributaria, entre las cuales se citan las siguientes:

A) Por el Sujeto que la Realiza.

1) Autodeterminación.

La autodeterminación es aquella determinación realizada por el propio sujeto pasivo, sea este contribuyente o responsable. Es realizada sin previo acto de la Administración y podrá ser de dos tipos:

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

b) *Sin Conocimiento de la Administración:* Es cuando el sujeto pasivo determina por sí mismo la obligación sin que la Administración tenga conocimiento de la misma. Así, por ejemplo, en algunos impuestos que se pagan mediante sellos o especies timbradas, el contribuyente

compra los sellos en la Administración Tributaria y los aplica al documento, determinando él mismo su obligación.

2) *Determinación por la Administración.*

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

3) *Sistema Mixto de Determinación.*

Se habla de que existe un sistema mixto para la determinación de la obligación cuando la misma es realizada *prima facie* por el sujeto pasivo, pero sujeta a la confirmación u homologación expresa o tácita de la Administración, o en aquellos casos de concordato fiscal, o sea de acuerdo entre particular y Administración.

B) *Por su Contenido.*

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

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

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

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

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

C) *Por su Materia*.

1) *Sólo Determina la Base Imponible*. Es cuando la determinación sólo hace referencia a la base imponible del tributo, esto es a la cuantificación del hecho generador de la obligación.

2) *Determina la Base Imponible y la Liquida*. En estos casos el acto de determinación no solamente cuantifica el hecho generador de la obligación determinando su base imponible, sino que también liquida el impuesto, aplicándole a esta base la tasa o alícuota establecida en la ley.

D) *Por su Estructura*.

1) *Unilateral*. En estos casos la determinación es hecha de manera exclusiva por una de las partes, sea el sujeto pasivo o la Administración Tributaria.

2) *Bilateral*. A diferencia de la anterior, en estos casos la determinación de la obligación tributaria es realizada de forma conjunta entre la Administración y el sujeto pasivo, como por ejemplo cuando hay acuerdo o concordato fiscal.

E) *Por su Certeza*.

1) *Sobre Base Cierta o Directa*. Es cuando el Fisco conoce o tiene disponible todos los elementos necesarios para practicar la determinación de la obligación tributaria, como son los hechos y los valores gravados.

2) *Sobre Base Presunta o Estimada*. Es cuando la Administración Tributaria solo conoce algunos de los elementos necesarios para practicar la determinación de la obligación tributaria y en base a datos, informes, auditorias, índices o parámetros comparativos procede a estimar o presumir los elementos faltantes. Como afirma *Giuliani*: “Esos elementos deben guardar una relación normal con la situación a considerar y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas.”

Sobre esta potestad dada al Fisco para determinar en base a presunciones o estimaciones, el artículo 35 del Código Tributario dispone 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.”

III.- Similitud y Diferencia con otros Conceptos Jurídicos Tributarios.

Quizás por la poca legislación existente en nuestro país que contengan conceptos claros y precisos sobre la materia tributaria y la carencia de educación tributaria en las escuelas y universidades, la praxis administrativa confunde constantemente distintos conceptos jurídicos tributarios que vale la pena aclarar, a los fines de unificar ideas y conceptos que mal empleados podrían conllevar a errores o confusiones.

1) Determinación.

De acuerdo con el artículo 64 del Código Tributario la determinación de la obligación tributaria es “el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”, es decir el acto por el cual se establece el tributo debido. Se habla de determinación de la obligación tributaria cuando el acto que realiza la fijación de la base imponible se efectúa sobre bases ciertas y no sobre estimaciones deducidas de hechos o circunstancias presuntas.

2) *Estimación o Determinación Presunta o Indirecta.*

Es una forma de determinación de la obligación tributaria, pero no ya sobre bases ciertas, sino en base a presunciones o estimaciones que fija la ley o la Administración a través de Normas Generales. Se realizan generalmente a través de índices, parámetros, comparaciones, movimientos económicos, bancarios y otras. Sobre este particular el artículo 35 del Código Tributario señala 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.”

En nuestro país tiende a confundirse la estimación de oficio practicada muchas veces sobre la totalidad de la renta imponible cuando no se presenta declaración jurada del impuesto o de forma parcial sobre alguna parte de dicha declaración, como un medio de aplicación de sanciones contra el contribuyente en falta o evasor. Sin embargo, esto es una práctica errada, pues para estos últimos casos el Código Tributario dispone de un régimen de sanciones. Por lo tanto, la estimación de oficio no debe emplearse como medio para sancionar el incumplimiento, pues para eso la ley ha establecido multas, recargos y otras sanciones contra el evasor o el incumplidor de sus deberes.

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

La facultad de determinación o estimación de oficio puesta por la ley en manos de la Administración tiene como único objetivo suplir el incumplimiento por parte del sujeto pasivo respecto de su obligación tributaria, estimando la renta imponible en base a índices, parámetros y otros, para luego aplicarle la tasa o alícuota correspondiente y liquidar el impuesto. En todos los casos, no obstante, la estimación de oficio debe ser lo más cercano posible a la realidad de los hechos.

3) Ajuste o Impugnación.

Constituye una determinación o estimación parcial del tributo, que se aplica generalmente sobre una o algunas partes de la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo. En otras palabras, la Administración corrige, ajusta o impugna una parte de la declaración presentada por el contribuyente en cumplimiento del mandato legal. Normalmente estos ajustes o impugnaciones se efectúan a raíz de una fiscalización o inspección.

4) Liquidación.

Es el mecanismo o procedimiento mediante el cual a la base imponible se le aplica la tasa o alícuota legalmente establecida para dar como resultado el impuesto a pagar. De este modo, liquidar un tributo es saber cuánto se le debe pagar al Fisco, fijar el impuesto debido o la acreencia fiscal y pagar o liquidar la deuda.

IV.- La Determinación y los Módulos de Cumplimiento de la Obligación Tributaria.

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

La ley puede establecer distintas formas en que se puede dar cumplimiento a la obligación de pago del tributo. Para ello parte de la idea de complejidad o sencillez que la determinación pueda presentar. Los impuestos pueden gravar una gran cantidad de particulares, por ejemplo, o solo una mínima parte de la población. Asimismo, hay tributos que en principio, sin tomar en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes, gravan a todos los particulares por igual, como por ejemplo los impuestos generales al consumo, entre los cuales encontramos el ITBIS.

Para hacer prácticos los tributos, es decir que los mismos no solo sean letra muerta en una ley, sino que cumplan con el cometido de su

creación, la técnica tributaria ha ideado mecanismos formales que hacen más fácil la aplicación de los impuestos, los cuales dependerán de la complejidad del tributo. A estos mecanismos se les da el nombre de Módulos de Cumplimiento del Tributo.

A) Cumplimiento con Previo Acto de la Administración.

A través de este tipo de modulo y partiendo de la idea de que la Administración cuenta con todos los elementos de juicios necesarios para determinar de manera clara y confiable el contribuyente y el monto a que asciende su obligación, tales como valoración de la realidad, conocimiento del contribuyente y otros, la Administración es la que determina la obligación, ya sea por su propia iniciativa (utilizado generalmente en el Impuesto sobre Placas a los Vehículos de Motor) o a solicitud del interesado (antiguo Impuesto sobre Documentos). Este módulo se utiliza cuando la Administración tiene un control sobre todos los contribuyentes y un conocimiento *a fortiori* de su realidad.

Dentro de los principales tributos que se pagan mediante este módulo de cumplimiento se citan el Impuesto sobre Placas a los Vehículos de Motor, que es liquidado anualmente mediante una matrícula que expide la Dirección General de Impuestos Internos, el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria, el Impuesto a los Casinos de Juegos de Azar y otros.

B) Cumplimiento Sin Previo Acto de la Administración.

Este módulo de cumplimiento descansa en la iniciativa del contribuyente que obligado por la ley, bajo pena de multas, recargos y otras, tiene que acudir a la Administración a cumplir con su obligación de pago, generalmente a través de una declaración jurada, que puede ser previa al pago o conjuntamente con este.

Este módulo encuentra su fundamento en la complejidad e imposibilidad que resulta para la Administración conocer la realidad económica y personal de cada contribuyente u obligado. En otras palabras, para poder liquidar ciertos tributos se requiere de informaciones y documentos que solo el contribuyente tiene capacidad de conocer y suministrar. Hay hechos, como por ejemplo ventas, beneficios, cargas de familia, capacidad contributiva, etc. que escapan del conocimiento de la

Administración y que, incidiendo de manera directa en la obligación tributaria, ésta debe conocer para exigir el impuesto. La mejor forma de conocer estas realidades es el suministro de información a cargo de los administrados.

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

Dentro de los principales tributos que se aplican mediante este módulo de cumplimiento se encuentran los que tienen contribuyentes masivos, tales como el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que en nuestro país se denomina Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) y otros. Implican una autodeterminación del impuesto, normalmente realizada a través de un documento jurado conocido como declaración, el cual será estudiado más adelante.

C) Módulo o Sistema Mixto de Cumplimiento.

Este módulo vendría a ser una mezcla de los dos anteriores, que une a la Administración y al contribuyente en la determinación conjunta de la obligación. Así, por ejemplo, el contribuyente presenta una declaración de su realidad económica, que es revisada y liquidada por la Administración, quien luego le informa al contribuyente el monto de su obligación. Esto ocurre generalmente en la primera declaración del Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria y en los Impuestos de Importación, en los cuales el contribuyente presenta un manifiesto y la Dirección General de Aduanas practica un aforo, es decir examina las mercancías, determina su valor, peso y cantidad, aplicándoles la

nomenclatura arancelaria e impuestos conexos. La finalidad de este aforo, de acuerdo con *Anabalón*, “no es otra cosa que realizar un acto de accertamiento (determinación) tributario, pues, a través de él se establece el monto de los gravámenes que eventualmente pueden afectar a las mercaderías que se importen o exporten.”

D) Importancia de la Distinción de los Módulos.

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

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

Para evitar el alto grado de evasión que pueden tener los tributos cuyos módulos de cumplimiento son sin previo acto de la Administración, ésta debe mantener un buen sistema de control sobre los contribuyentes, ya sea a través de registros, información computarizada, etc. Es un área de control donde juegan un papel preponderante los deberes formales de hacer y no hacer y el cruce de información.

V.- Naturaleza Jurídica del Acto de Determinación.

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

1) Criterio Declarativo.

Los autores que pregonan el carácter declaratorio del acto de determinación consideran que una cosa es la obligación tributaria, que nace al momento de producirse el hecho generador del impuesto y por ende el nacimiento de la deuda tributaria, y otra cosa distinta es la exigibilidad de dicha deuda que se concreta con el acto de determinación de la obligación. En este sentido, la teoría que afirma el carácter declaratorio del acto de determinación basa sus pretensiones en el hecho de que la obligación existe con la simple ocurrencia del hecho generador, aún sin haberse determinado, y que en consecuencia el acto de determinación solo tiene un carácter de reconocer o declarar que la obligación ha nacido, haciendo exigible la deuda.

En este sentido *Martín y Rodríguez Usé* entienden que “el acto de determinación tiene un carácter declarativo, en la medida en que implica un reconocimiento formal y la documentación de una obligación preexistente, cuya génesis solo depende de la verificación del hecho imponible.” (Derecho Tributario Procesal)

2) Criterio Constitutivo.

Los seguidores de la teoría del carácter constitutivo del acto de determinación, por su parte, entienden que una deuda que no se puede exigir no existe, afirmando que el acto de determinación es uno de los elementos constitutivos de la obligación y que por lo tanto el nacimiento de la obligación y su determinación no pueden separarse en el tiempo. Consideran que la determinación es un acto constitutivo de la obligación y no una mera declaración de esta, ya que si no se determina la deuda esta no se hace exigible y si no es exigible no se puede materializar.

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

3) *Código Tributario.*

La corriente dominicana se manifiesta a través del artículo 64 del Código Tributario, otorgándole un carácter declarativo al acto de determinación y por ende afirmando la existencia de la obligación tributaria aún sin haberse determinado. En tal sentido, este artículo expresa que “la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y calcula el monto de la obligación.” Asimismo, el Código prevé la adopción de medidas cautelares preventivas, aún antes de practicarse la determinación.

A nuestro entender el crédito fiscal tiene cuatro etapas importantes:

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

En este sentido, y en base al artículo 64 del Código Tributario, creemos que la determinación tiene un simple efecto declarativo y no constitutivo de la obligación tributaria, por las siguientes razones:

a) La obligación tributaria tiene su fuente en la ley, no en un acto administrativo o de un particular. Siendo la ley la que establece el presupuesto de hecho y el hecho generador de la obligación tributaria, el nacimiento de la obligación ocurre cuando se materializan las circunstancias consignadas en la ley, no cuando lo diga el Fisco o el sujeto pasivo.

b) La obligación tributaria nace con la ocurrencia del hecho generador, aún cuando la deuda pueda ser exigible posteriormente, con el acto de determinación. Tanto en derecho privado como en Derecho Tributario pueden existir deudas y obligaciones que no son exigibles en el momento en que nacen, sino en un tiempo posterior. Por ende, una cosa es el nacimiento, la existencia de la obligación, y otra su exigibilidad. Si el Fisco no puede exigir el cumplimiento de la obligación antes de la determinación y si el sujeto pasivo no puede pagar voluntariamente antes de que la deuda sea exigible, se debe a que la ley es quien establece la fecha de pago de los tributos, consagrando a partir de qué momento se hace exigible.

c) El artículo 64 del Código Tributario es claro al señalar que la determinación es el acto mediante el cual “se declara la ocurrencia del hecho generador” de la obligación tributaria o “se declara” la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

d) El Fisco está facultado, de acuerdo con el artículo 29 del Código Tributario, para exigirle a los sujetos pasivos garantías reales o personales, cuando a su juicio existiere riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria, lo que también contempla el artículo 81 al permitir la adopción de medidas cautelares. A nuestro entender, estas garantías pueden ser exigidas por el Fisco después de la ocurrencia del hecho generador y antes o después de haberse determinado la obligación, lo que implica que ya la obligación ha nacido, puesto que las garantías y medidas cautelares han sido establecidas para asegurar el cumplimiento de la obligación.

En resumen, en nuestro criterio la determinación es un acto de naturaleza declarativa, pues la obligación tributaria nace, aún antes de ser exigible, tal y como lo entiende nuestro Código Tributario y que, como afirma *Giuliani*, cumple una función de reconocimiento formal de un acto preexistente.

VI.- Contenido del Acto de Determinación.

De acuerdo con *Giuliani*, el acto de determinación debe contener: a) Lugar y fecha de su emisión; b) Nombre del contribuyente; c) Periodo fiscal a que corresponde; d) Base Imponible; e) Gravamen adeudado; f) Texto legal; y; g) Motivarla, cuando se trate de estimaciones o bases presuntas. Por lo tanto, el acto de determinación de la obligación tributaria debe contener claramente el “*an debeat*ur y *quantum debeat*ur”, o sea el contribuyente y el monto debido.

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

VII.- Caracteres del Acto de Determinación.

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

1) Reglado.

La determinación es un acto reglado por la ley, que no da lugar a facultades discrecionales por parte de la Administración, por tratarse de una norma sustantiva de la obligación. Cuando la ley establece los elementos esenciales de todo tributo, tales como el cálculo de la base imponible y la tasa o alícuota a aplicar, está automáticamente regulando la determinación del impuesto. Por eso, evaluar cuánto se le debe al Fisco es una potestad reglada, exclusiva de la ley, que la Administración Tributaria o el contribuyente ponen en práctica, conforme a lo que la legislación prevé y establece. No obstante, la forma en que puede

llevarse a cabo el acto de determinación sí podrá elaborarse mediante un procedimiento discrecional de la Administración Tributaria, autorizado por la ley.

2) *Recurrible.*

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

En nuestro ordenamiento jurídico tributario los sujetos pasivos que consideren incorrecta la determinación de sus impuestos practicada por la Administración Tributaria pueden interponer un Recurso de Reconsideración o Reclamación ante el mismo órgano administrativo que dictó el acto impugnado y posteriormente, si no está de acuerdo con la Resolución de Reconsideración o Reclamación que se dicte, interponer un Recurso Contencioso Tributario por ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

3) *Motivado.*

Ha sido un aspecto muy discutido saber si el acto de determinación de la obligación tributaria debe ser motivado, haciéndose constar los datos, documentos o antecedentes que se tomaron en cuenta para emitirlo. Aunque en principio no es un requisito esencial que este acto sea motivado, a menos que la ley de manera expresa así lo exija, sobre todo en lo que respecta al acto de determinación normal o regular, entendemos que cuando se trate de una determinación de oficio corrigiendo o ajustando una declaración ya presentada, o cuando se trate de estimaciones de oficio indirectas o sobre bases presuntas, el acto de determinación o estimación de oficio debe ser motivado, conforme se explica más adelante al tratar el tema de la Facultad de Determinación de Oficio de la Administración Tributaria, como garantía del derecho de defensa del contribuyente y de control sobre la legalidad administrativa o correcta aplicación de la ley.

4) Notificación.

Aunque el Código Tributario no lo establece expresamente se entiende que cuando la determinación es practicada por la Administración Tributaria, esta debe notificársela al sujeto pasivo para que pague o eleve los recursos que considere. Por eso el artículo 57 del Código Tributario señala que cuando los contribuyentes u obligados que consideren incorrecta o injusta la estimación de oficio que se hiciese de sus rentas y del impuesto o de los ajustes que les sean practicados a sus declaraciones, podrán solicitar a la Administración Tributaria que reconsidere su decisión, agregando que esta solicitud deberá hacerse por escrito dentro de los 20 días siguientes al de “la fecha de recepción de la notificación de dicha decisión.” Es decir, que el plazo para recurrir comienza a partir de la fecha de recepción de la notificación.

Por su parte, el literal a) del artículo 23 del Código Tributario establece que el término de prescripción se interrumpirá “por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración.” Por lo tanto, la determinación de oficio debe ser notificada al sujeto pasivo para que pague o recurra.

VIII.- Jurisprudencias.

1) Facultad de la Administración.

El Poder Discrecional del Fisco para efectuar una Estimación de Oficio, No puede ser Excesivo e Irrazonable, que llegue a Representar un caso de discriminación Inaceptable. (Sentencia de la SCJ, de fecha 14 de octubre del 1970, B.J. No.719, pág.2219). *La Administración Tributaria tiene Facultad para Determinar de Oficio la Obligación Tributaria, siguiendo un Procedimiento Adecuado.* (Sentencia del TCT No.004-2004, de fecha 24 de febrero del 2004)

2) Normas Generales sobre Determinación.

La Administración Tributaria tiene la facultad de dictar Normas Generales relativas a Coeficientes para Estimar la Base Imponible. (Sentencia del TCT No.041-2006, de fecha 14 de junio del 2006)

3) Actos de Determinación.

Una comunicación del Fisco al Contribuyente solicitándole Rectificar su Declaración Jurada para que Elimine las Pérdidas presentadas, es un Acto Recurrible, por Estimar Obligaciones Tributarias, siendo un Acto de Determinación. (Sentencia del TCT No.070-2006, de fecha 19 de octubre del 2006; Sentencia del TCT No.077-2006, de fecha 20 de diciembre del 2006)

4) Casos en que Procede la Determinación.

a) Por No Contabilidad o Contabilidad Inadecuada.

El Fisco solo puede desestimar una Contabilidad y Practicar una Estimación de Oficio, cuando ésta No tenga base legal o No tenga una Contabilidad Fehaciente. (Sentencia del TSA, de fecha 3 de mayo del 1983, Boletín del TSA No.72, pág.161). *El Fisco No puede realizar una Estimación de Oficio Cuando el Contribuyente tiene una Contabilidad Organizada, Fehaciente y Amparada por los Documentos que exige la Ley.* (Sentencia del TSA, de fecha 17 de mayo del 1983, Boletín del TSA No.72, pág.182). *Aún cuando el Contribuyente lleve Contabilidad Organizada, el Fisco puede apartarse de los Libros, Registros y demás Documentos, cuando los mismos No merecieren Fe.* (Sentencia del TCT, de fecha 18 de abril del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.134). *El Fisco puede Estimar de Oficio cuando el Contribuyente No presenta sus Facturas y Registros Contables. El Contribuyente puede argumentar sus pretensiones en el Tribunal.* (Sentencia del TCT No.008-2005, de fecha 9 de marzo del 2005)

b) No Declaración o Declaración Inadecuada.

La Administración Tributaria puede hacer una Estimación de Oficio cuando el Contribuyente No presenta su Declaración Jurada. (Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.313). *El Fisco tiene facultad para Determinar de Oficio la Obligación Tributaria, cuando la Declaración Jurada presentada No mereciere Fe sobre su Veracidad o Exactitud.* (Sentencia del TCT, de fecha 13 de diciembre del 2001, Boletín del TCT No.15, pág.184; Sentencia del TCT, de fecha 31 de enero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.42). *Aún cuando el Contribuyente haya presentado su Declaración Jurada, el Fisco tiene Facultad para Determinar de*

Oficio. (Sentencia del TCT No.012-2005, de fecha 17 de marzo del 2005). *La Administración Tributaria puede Determinar de Oficio la Obligación Tributaria en los casos en que el Contribuyente haya Omitido presentar la Declaración Jurada o cuando la Declaración presentada No le mereciera fe.* (Sentencia del TCT No.097-2005, de fecha 30 de noviembre del 2005)

c) Compras y Ventas No Declaradas.

Compras y Ventas No Declaradas. Estimación de Oficio de Rentas e ITBIS. (Sentencia del TCT No.095-2005, de fecha 24 de noviembre del 2005)

d) Ventas por Debajo de Costos.

Cuando se reportan Precios de Venta Iguales o por Debajo de los Costos de Adquisición y No se Emiten Facturas de Ventas Ni se lleva Contabilidad Organizada, el Fisco puede Presumir una Subvaluación en las Ventas y proceder a una Determinación de Oficio. (Sentencia del TCT, de fecha 26 de marzo del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.322)

e) Depósitos Bancarios No Declarados.

Cuando No se demuestra el origen de los Depósitos Bancarios, el Fisco puede Estimarlos como Ingresos No Declarados. (Sentencia No.007-2004, de fecha 18 de marzo del 2004). *Es deber del Contribuyente justificar de sus Depósitos Bancarios en una Estimación de Oficio.* (Sentencia del TCT No.104-2005, de fecha 21 de diciembre del 2005)

5) Casos en que No Procede la Determinación.

Cuando el Contribuyente No ha Iniciado sus Actividades y No presta Servicios Gravados, No está Obligado a Pagar el Impuesto y por tanto No procede la Determinación de Oficio. (Sentencia del TCT, de fecha 21 de febrero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.110; Sentencia del TCT, de fecha 28 de febrero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.141). *Cuando una Empresa lleva sus Libros correctamente, Registros Contables y Comprobantes Fehacientes, No procede una Estimación de Oficio, sino una Revisión de Libros, Registros y Comprobantes mediante una Auditoría.* (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.063-2007, de fecha 27 de diciembre del 2007)

6) Formalidades del Acto de Determinación.

Cuando una Estimación de Oficio No es practicada de manera Adecuada por la Administración Tributaria, la misma debe ser Anulada. (Sentencia del TCT, de fecha 19 de mayo del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.291)

Motivado. Todo Acto Administrativo, incluyendo la Determinación de Oficio, No sólo debe emanar de una Autoridad Competente, sino también estar debidamente Motivado, pues su Motivación le otorga Legitimidad y permite el Derecho de Defensa. (Sentencia del TCT No.061-2006, de fecha 23 de agosto del 2006)

7) Procedimiento de Determinación.

Para determinar la Renta de los Contribuyentes, el Fisco puede Apoyarse No sólo en los Libros y Papeles del Contribuyente, sino también en Investigaciones de toda Clase. (Sentencia de la SCJ, de fecha 14 de octubre del 1970, B.J. No.719, pág.2217).

Para la Estimación de Oficio el Fisco debe establecer con claridad los Procedimientos, Parámetros o Porcentajes utilizados como Base de la Estimación. (Sentencia del Pleno del TCT No.062-2007, de fecha 4 de julio del 2007)

8) Notificación.

La Falta de comunicación de una Estimación de Oficio No libera al contribuyente de su Responsabilidad Penal. (Sentencia de la SCJ, de fecha 13 de noviembre del 1978, B.J. No.816, pág.2227)

9) Derecho del Contribuyente a Defenderse.

Cuando el Fisco practica una Determinación de Oficio por Ingresos No Declarados, el Contribuyente puede demostrar que Sí fueron declarados. (Sentencia del TCT No.004-2004, de fecha 24 de febrero del 2004). *El Contribuyente puede demostrar en el Tribunal que una Determinación de Oficio fue Errónea.* (Sentencia del TCT No.012-2005, de fecha 17 de marzo del 2005)

10) Rol del Tribunal.

La Administración Tributaria puede Determinar de Oficio la Obligación Tributaria, pero el Tribunal puede Verificar si el Monto Estimado es Correcto o Excesivo. (Sentencia del TCT No.036-2006, de fecha 25 de abril del 2006)

Sección II

Las Declaraciones Tributarias

I.- Aspectos Comunes de Todas las Declaraciones Tributarias.

Para poder practicar la determinación de la obligación tributaria el Fisco necesita conocer la realidad económica del sujeto pasivo, así como sus datos personales. En razón de que en ciertos tipos de tributos, como serían los llamados impuestos masivos, resulta prácticamente imposible para la Administración Tributaria obtener por sí misma las informaciones básicas del sujeto pasivo, como por ejemplo cuales fueron sus ventas, ingresos, gastos, beneficios y otros, la ley pone a cargo del sujeto pasivo la obligación de presentarle al Fisco ciertas declaraciones contentivas de estas informaciones.

Es así como el literal f) del artículo 50 del Código Tributario establece como uno de los deberes formales de los sujetos pasivos “presentar las declaraciones que correspondan para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exijan las normas respectivas y en la forma y condiciones que ellas indiquen.”

Si partimos del texto del artículo 65 del Código Tributario, que expresa que “la determinación de la obligación tributaria será practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria”, entonces debemos considerar que la declaración tributaria que presenta el sujeto pasivo no constituye, en principio, un acto de determinación, sino un suministro de informaciones para que la Administración Tributaria pueda practicar la determinación. Sin embargo, en el Código Tributario aparece una contradicción entre el artículo 65, que dice que solo la Administración puede determinar, y el artículo 66 que indica casos específicos en los cuales la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, dando a entender que el sujeto pasivo también puede practicar la determinación.

A su vez, el literal a) del artículo 23 del Código Tributario establece que el término de prescripción se interrumpirá “por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración.” Sobre este literal a) del artículo 23 es preciso señalar que si bien por un error involuntario del legislador su redacción es defectuosa y confusa, pues el legislador omitió utilizar la conjunción “o” en parte de su texto, el mismo debe ser leído conforme al texto de origen de esta disposición, que es el Proyecto de Código Tributario Dominicano. En efecto, de conformidad con el literal a) del artículo 58 del Proyecto de Código Tributario Dominicano, el término de prescripción se interrumpirá “por notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria”, dando a entender claramente que la determinación podría ser realizada tanto por el sujeto pasivo como por la Administración Tributaria.

Contrario a lo que puedan “aparentar” las disposiciones legales señaladas en el Código Tributario, entendemos que cuando la ley exige que el tributo sea pagado conjuntamente con la presentación de una declaración tributaria, esa declaración constituye en sí misma una determinación de la obligación tributaria practicada por el sujeto pasivo, ya que el pago que se hace del tributo es definitivo, no provisional, y el Fisco no disfruta de tiempo para poder efectuar la determinación, más aún en aquellos casos en los cuales el pago se realiza ante un órgano distinto del Fisco, como sería una entidad bancaria. Naturalmente, la Administración Tributaria goza de la facultad de impugnar esa declaración, con lo cual también estaría practicando una determinación de oficio.

Pero si bien las declaraciones tributarias constituyen un suministro de información, también constituyen una confesión para el sujeto que las realiza. En efecto, expresa el artículo 244 del Código Tributario que “la falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio”, como se verá más adelante al estudiar las Infracciones y Sanciones Tributarias.

La declaración tributaria es la expresión escrita que le hace el sujeto pasivo a la Administración Tributaria, donde le informa, bajo la fe del juramento, de los hechos y circunstancias que pueden tener interés

fiscal, en especial de aquellos que sirven de base para la determinación del impuesto.

El artículo 44 del Código Tributario establece que 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 del Código y de otras leyes, reglamentos y normas tributarias puestas a su cargo. Agrega 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.

Asimismo, el artículo 50 del Código Tributario dispone que los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización, investigación y cobranza que realice la Administración Tributaria y en especial a cumplir los deberes formales señalados a continuación: f) Presentar las declaraciones que correspondan, para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exijan las normas respectivas y en la forma y condiciones que ellas indiquen. Este literal f) del artículo 50 del Código agrega que en los casos en que la declaración deba efectuarse mediante formularios, la falta de estos no exime de la obligación de presentarla.

En consecuencia, presentar las declaraciones tributarias es un deber formal a cargo de los contribuyentes y responsables. No presentarlas constituye una Falta Tributaria, conforme a los artículos 205 y 254, numeral 12, del Código Tributario, sancionada con multa de 5 a 30 salarios mínimos, según dispone el artículo 257 del Código. Asimismo, el párrafo del artículo 69 del Código establece que “las contravenciones por declaraciones tributarias o pagos extemporáneos serán sancionadas por la Administración Tributaria sin procedimiento previo. El interesado sólo podrá interponer a su favor la acción en repetición o reembolso de la sanción pecuniaria pagada.”

Por su parte, cuando la declaración tributaria es presentada con falsedades, tal actuación implica un Delito Tributario de carácter penal, sancionado por el artículo 244 del Código Tributario como delito común de perjurio.

II.- Naturaleza Jurídica de las Declaraciones.

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

La declaración tributaria es generalmente jurada y a través de ella el administrado le ofrece informaciones y datos a la Administración sobre hechos imposables o generadores de impuestos que sirven de base para cuantificar el monto a pagar. En nuestro país esta declaración tributaria es exigida en materia de aduanas (manifiesto de importación), en el Impuesto sobre la Renta (declaración jurada de renta), en el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (declaración jurada del ITBIS), en el Impuesto Selectivo al Consumo, en el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria y otros.

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

En muchos casos se exige que junto a la declaración tributaria se anexen ciertos documentos como forma de comprobar su veracidad. Así, por ejemplo, en materia aduanera el manifiesto de importación se acompaña de facturas; en asuntos de sucesiones se adhiere a la declaración actas de nacimiento de los herederos, acta de matrimonio o copia del testamento, si lo hay, y otros.

III.- Forma de Presentar las Declaraciones Tributarias.

Señala el artículo 50, literal f) del Código Tributario que es un deber formal de los contribuyentes y responsables “presentar las declaraciones que correspondan, para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exijan las normas respectivas y en la forma y condiciones que ellas indiquen.” Agrega que en los casos en que la declaración deba efectuarse mediante formularios, la falta de éstos no exime de la obligación de presentarla.”

Por su parte el artículo 332 del Código Tributario señala que “la forma en que deberán ser presentadas las declaraciones juradas y sus anexos, así como todo lo relativo a los sistemas de contabilidad y documentación probatoria para facilitar la verificación de las rentas gravables, serán prescritos por la Administración Tributaria,” expresando en su artículo 331, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, que “las personas que están obligadas a presentar las declaraciones por las rentas obtenidas y sujetas a la aplicación del presente impuesto, deberán presentar las pruebas de las calidades en que actúen, cuando así lo requiera la Administración Tributaria.”

Dispone el artículo 123 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, que “la Dirección General de Impuestos Internos preparará y pondrá a disposición de los interesados los formularios para la presentación de las declaraciones juradas. La falta eventual de éstos no eximirá a los contribuyentes o responsables de la obligación de presentar las mismas, incluyendo en dicho documento las mismas informaciones requeridas en el formulario de declaración jurada.”

En este mismo sentido, el artículo 129 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, señala que las declaraciones tributarias serán firmadas por el contribuyente, responsable o representante autorizado para ese fin, en los formularios especiales que preparará la Administración, con duplicado para el interesado. Dichas declaraciones contendrán una mención expresa mediante la cual el declarante afirme bajo juramento haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener, y serán la fiel expresión de la verdad. Por su parte, el artículo 130 del mismo Reglamento dispone que el juramento bajo el cual deberán presentarse las declaraciones de renta se entenderá prestado y surtirá sus efectos legales a partir del momento

de la presentación de la declaración, firmada de su puño y letra por el declarante.

1) Características.

De lo anterior se desprende que las declaraciones tributarias deben reunir las siguientes características:

a) Deben hacerse en los formularios especiales diseñados por la Administración Tributaria;

b) Deben estar firmadas por los contribuyentes o responsables, o sus representantes. Cuando se trata de personas morales en la práctica se exige estamparles el sello gomígrafo de la empresa;

c) Se presentará en duplicado, uno para la Administración Tributaria y otro para el que la presenta, a la cual se le estampará el sello de recibido o acuse de recibo por parte de la Administración Tributaria;

d) Deben hacer mención expresa de que el declarante afirma, bajo juramento, que las ha confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener, y son la fiel expresión de la verdad; y

e) La misma deberá ser firmada de puño y letra por el declarante.

2) Presentación por Internet.

No obstante lo anterior, de conformidad con el artículo 56 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, de Rectificación Fiscal, en la actualidad las declaraciones tributarias pueden ser presentadas directamente a la Administración Tributaria por correo electrónico, vía Internet, con acuse de recepción que por esta misma vía devuelve la Administración Tributaria.

En efecto, señala el indicado artículo 56 que los contribuyentes o responsables del pago de tributos podrán solicitar a la DGII el registro de códigos de identificación y acceso (PIN) para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tales como la realización de declaraciones juradas, consultas, liquidación y pagos de tributos, así como cualquier otra gestión o servicio disponible a través de medios electrónicos como la Internet, en la dirección electrónica habilitada por la DGII para tales

fines. La DGII reglamentará por medio de normas generales, el acceso, operación, la forma de declaración, los formularios requeridos para la liquidación y pago de los tributos, así como todos los temas relativos a la seguridad de la red, los plazos para la renovación de los códigos y demás aspectos pertinentes de los servicios ofrecidos, a través de medios electrónicos, tales como la denominada Oficina Virtual de la DGII.

Dispone el párrafo II de este artículo 56 que las declaraciones y actuaciones realizadas electrónicamente en la Oficina Virtual de la DGII por los contribuyentes o responsables con su código de identificación y acceso (PIN), previamente suministrado por la DGII, tendrán la misma fuerza probatoria que la otorgada a los actos bajo firma privada en el Código Civil, tal y como lo establece la Ley No.126-02 de fecha 14 de agosto del año 2002, sobre Comercio Electrónico y Firmas Digitales, siempre y cuando hubiesen cumplido con la normativa al efecto establecida por la DGII.

Por su parte, el párrafo III de este artículo expresa el efecto vinculante de las declaraciones efectuadas de esta manera, al consagrar que “el uso del código de identificación y acceso (PIN) otorgado por la DGII a los contribuyentes o responsables que así lo soliciten, será considerado, al ser utilizados en declaraciones juradas, pago de impuestos, entre otras gestiones, como un mecanismo vinculante.”

Con respecto a la confidencialidad de las informaciones suministradas vía de la Internet, el párrafo V de este artículo 56 manifiesta que la DGII protegerá la confidencialidad de la información suministrada electrónicamente por los contribuyentes o responsables, a menos que deba ser divulgada en cumplimiento de una obligación legal o fundamentada en una orden de la autoridad administrativa o judicial competente.

En estos casos la presentación de la declaración tributaria se hace vía la Internet y la Administración Tributaria, una vez que ha recibido la misma correctamente, devuelve por esa misma vía al contribuyente o responsable un acuse de recepción de la misma.

IV.- Contenido de las Declaraciones Tributarias.

Las declaraciones tributarias se hacen en formularios preimpresos suministrados gratuitamente por la Administración Tributaria. Existe

un formulario distinto para cada tipo de declaración tributaria y para cada impuesto. Por lo tanto, el contenido de cada declaración dependerá del tipo de impuesto que se esté declarando. Sin embargo, todas las declaraciones deben contener la identificación del contribuyente y su número de registro nacional de contribuyentes, así como el impuesto que se declara y el período al que comprende la misma. Los formularios para las declaraciones también pueden ser bajados a través de la Internet.

V.- Fecha de Presentación de la Declaración Tributaria.

No todas las declaraciones tributarias deben ser presentadas en una fecha específica o dentro de un determinado período de tiempo. Por el contrario, la fecha de presentación dependerá del tipo de impuesto de que se trate y del tipo de declaración jurada, pudiendo ser mensual o anual, como se verá más adelante al tratar cada impuesto. En materia de Aduanas el manifiesto se presenta en cada importación, incluso antes de llegar al país las mercancías importadas.

VI.- Lugar de Presentación de la Declaración Tributaria.

La presentación de la declaración tributaria se hace en la Agencia o Administración Local de la Dirección General de Impuestos Internos en cuya jurisdicción tenga su domicilio el contribuyente, o en las entidades autorizadas por la Administración para recibirlas, como son las entidades bancarias. No obstante, según se dijo anteriormente, en la actualidad se permite la presentación de declaraciones de impuestos vía la Internet, con acuse de recepción por parte de la Administración Tributaria. El manifiesto de importación o exportación de mercancías se hace ante el Colector de Aduanas.

VII.- Verificación de la Declaración Tributaria.

Cuando el Fisco recibe la declaración tributaria presentada por el sujeto pasivo procesa la misma, digitándola en el sistema para determinar variaciones respecto de declaraciones anteriores, verificación de datos aportados por el declarante, cruce de información con declaraciones de terceros y otros procesos de fiscalización interna que ayudan a comprobar el pago efectivo y oportuno de los impuestos.

Cuando la Administración Tributaria detecta irregularidades o inconsistencias en las declaraciones inicia un proceso de investigación y acercamiento al contribuyente para comprobar la exactitud o no de sus dudas. En caso de que estas inconsistencias o irregularidades resulten confirmadas, entonces la Administración Tributaria deberá proceder a solicitar del sujeto pasivo la rectificación de la misma o proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria.

De conformidad con el artículo 66 del Código Tributario la determinación de oficio de la obligación tributaria procede en los casos en que la declaración presentada no mereciere fe, por existir dudas sobre su veracidad o exactitud o no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables, o cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los llevare o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles. Esta determinación de oficio que hace el Fisco y que se refiere a una declaración tributaria ya presentada por el contribuyente, también es conocida como rectificativa de oficio o estimación de oficio.

Es esta también la razón por la cual el artículo 128 del Reglamento No.139-98, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, prevé que la declaración tributaria “estará sujeta a la verificación por parte de la Administración, y sin perjuicio del impuesto que en definitiva ésta determine, hará responsable al declarante por el impuesto que de la misma resulte y por la exactitud de los demás datos que la declaración contenga. La presentación de una declaración rectificativa posterior al inicio de la fiscalización no hace desaparecer esa responsabilidad.”

VIII.- Delito de Perjurio por Falsedad en las Declaraciones Tributarias.

El artículo 244 del Código Tributario establece que “la falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio.” Es decir, es tal la importancia que la ley le atribuye a las declaraciones tributarias que estableció de manera expresa que cuando las mismas se presten bajo juramento su falsedad implica un Delito Tributario de carácter penal.

De conformidad con el artículo 128 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, la declaración tributaria “estará sujeta a la verificación por parte de la Administración, y sin perjuicio del impuesto que en definitiva ésta determine, hará responsable al declarante por el impuesto que de la misma resulte y por la exactitud de los demás datos que la declaración contenga. La presentación de una declaración rectificativa posterior al inicio de la fiscalización no hace desaparecer esa responsabilidad.”

Asimismo, el artículo 129 del mismo Reglamento No.139-98, dispone que las declaraciones tributarias contengan una mención expresa mediante la cual el declarante afirme bajo juramento haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener, y serán la fiel expresión de la verdad. Por su parte, el artículo 130 del mismo Reglamento dispone que el juramento bajo el cual deberán presentarse las declaraciones de renta se entienda prestado y surtirá sus efectos legales a partir del momento de la presentación de la declaración, firmada de su puño y letra por el declarante.

No obstante, el estudio de esta infracción de perjurio será hecho más adelante con mayor detenimiento y extensión, al estudiar el tema de las Infracciones y Sanciones Tributarias, al cual nos remitimos.

IX.- Prórrogas para Presentar las Declaraciones Tributarias.

Expresa el artículo 17 del Código Tributario que “la Administración Tributaria podrá conceder discrecionalmente prórrogas para el pago de tributos, que no podrán exceder del plazo de un año, cuando a su juicio, se hagan las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación. Las prórrogas deben solicitarse antes del vencimiento del plazo para el pago y la decisión denegatoria no admitir recurso alguno”, agregando en su único párrafo que “no podrán concederse prórrogas para el pago de tributos retenidos.”

Por su parte, el artículo 50, literal f), del Código Tributario, refiriéndose a la generalidad de los tributos internos nacionales, señala que es un deber formal de los contribuyentes y responsables presentar las declaraciones que correspondan, para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exijan las normas respectivas y en la forma y condiciones que ellas indiquen.

Más adelante, este artículo 50, literal f) establece que en los casos en que la declaración deba efectuarse mediante formularios, la falta de éstos no exime de la obligación de presentarla. La Administración Tributaria podrá discrecionalmente, a petición de un contribuyente o responsable, ampliar hasta por 60 días el plazo para la presentación de declaraciones, siempre que existan razones fundadas para ello. La negativa de la administración o conceder prórroga no es susceptible de recurso alguno.

De acuerdo a los artículos 17 y 50, literal f), del Código Tributario, las prórrogas para la presentación de declaraciones tributarias de los tributos en general, salvo el Impuesto sobre la Renta, presentan las siguientes características:

a) Debe ser solicitada por escrito por el interesado a la Administración Tributaria, ya sea el contribuyente o el responsable. En términos generales, es decir para todos los tributos, la ley no dice con qué plazo de antelación debe hacerse esta solicitud de prórroga para declarar. Sin embargo, refiriéndose exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, el artículo 329 del Código Tributario establece que la solicitud de prórroga debe hacerse “con una antelación mínima de 15 días del vencimiento del plazo de presentación y pago;”

b) La Administración Tributaria goza de facultades discrecionales para conceder o no la prórroga solicitada. Si decide otorgarla siempre deben existir “razones fundadas” para ello;

c) El tiempo de prórroga que conceda la Administración Tributaria para la presentación de las declaraciones tributarias puede ser de un máximo de hasta 60 días, según el artículo 50, literal f), o de hasta un año, según el artículo 17 del Código;

d) La negativa de la Administración Tributaria en conceder la prórroga solicitada no es susceptible de ningún recurso, ya sea administrativo o judicial; y

e) Prórrogas Adicionales. Es común que en la práctica la Administración Tributaria otorgue nuevas prórrogas al vencer las anteriormente concedidas, siempre que existan motivos para tales fines.

X.- Omisión en Presentar la Declaración Tributaria.

Cuando un contribuyente no presenta su declaración tributaria incurre en un incumplimiento a sus deberes formales, sancionado como infracción o contravención por Falta Tributaria. Señala el párrafo único del artículo 69 del Código Tributario que las contravenciones por declaraciones tributarias o pagos extemporáneos serán sancionadas por la Administración Tributaria sin procedimiento previo. El interesado solo podrá interponer a su favor la acción en repetición o reembolso de la sanción pecuniaria pagada.

Por su parte, el artículo 66, numeral 1, del Código Tributario dispone que dentro del plazo de prescripción la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria. Agrega en su artículo 67 que “en los casos de impuestos retenidos o trasladados, que no hayan sido declarados oportunamente, la Administración Tributaria podrá determinar y requerir de inmediato y sin otro trámite previo el pago de los impuestos correspondientes.”

1) Determinación de Oficio y Sanción.

Ha sido juzgado que la Administración Tributaria *puede determinar de oficio la obligación tributaria en los casos en que el contribuyente haya omitido presentar la declaración jurada o cuando la declaración presentada no le mereciera fe* (Sentencia del TCT No.097-2005, de fecha 30 de noviembre del 2005). Asimismo, la no presentación de la declaración tributaria en tiempo oportuno implica un incumplimiento al deber formal de declarar, considerado por los artículos 205 y 254, numeral 12, del Código Tributario, como una infracción de Falta Tributaria, sancionada con multa de 5 a 30 salarios mínimos, según dispone el artículo 257 del Código Tributario. Esta situación ha sido conocida y juzgada por el Tribunal Superior Administrativo, el cual ha decidido que *la no presentación de la declaración jurada constituye una violación a los deberes formales y se sanciona con multa* (Sentencia del TCT, de fecha 21 de febrero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.122).

2) *Suspende Plazo de Prescripción.*

Por otra parte, la no presentación de la declaración tributaria suspende hasta por dos años el plazo de tres años de la prescripción, aumentándolo entonces a cinco años. En efecto, el artículo 24 del Código Tributario dispone que “el curso de la prescripción se suspende en los siguientes casos: 2) Hasta el plazo de dos años: a) Por no haber cumplido el contribuyente o responsable con la obligación de presentar la declaración tributaria correspondiente, o por haberla presentado con falsedades; b) Por la notificación al contribuyente del inicio de la fiscalización o verificación administrativa. Sobre este aspecto la jurisprudencia ratifica lo expresado por la Ley, al afirmar que *cuando el contribuyente no ha presentado su declaración jurada, el plazo de prescripción se suspende por dos años* (Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.277).

XI.- No Aceptación de la Declaración.

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

Lo cierto es que en nuestro país situaciones de rechazo de declaraciones tributarias son muy comunes por parte de la Administración, hasta en casos de simple apreciación de criterios de valoración o de conceptos indeterminados. A nuestra manera de ver las cosas, si el sujeto pasivo tiene un deber de declarar, incluso con juramentos, la Administración tiene el deber de aceptar *prima facie* su declaración tributaria, aunque no esté de acuerdo con su forma o contenido, y luego proceder a efectuarle las impugnaciones o ajustes que considere de lugar. La Administración no debe, bajo ninguna circunstancia, rechazar el cumplimiento de un deber formal requerido por la ley, pues ello conllevaría a un atentado contra el orden jurídico y lesionaría los intereses de los particulares

que están cumpliendo con su deber formal de declarar, aún cuando tal declaración adolezca de irregularidades.

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

No debemos olvidar que el artículo 148 de la Constitución del año 2010 es claro al señalar que las personas jurídicas de derecho público y sus funcionarios o agentes serán responsables, conjunta y solidariamente, de conformidad con la ley, por los daños y perjuicios ocasionados a las personas físicas o jurídicas por una actuación u omisión administrativa antijurídica. Además, un rechazo injustificado puede implicar un incumplimiento a un deber formal de los funcionarios y empleados del Fisco.

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

El contribuyente o responsable, por su parte, podrá utilizar todos los medios legales a su alcance para cumplir con su deber de declarar, incluso interponer un Recurso de Amparo Constitucional o un Recurso de Amparo Tributario, pudiendo probar, por acto auténtico levantado en las Oficinas del Fisco y hasta por testigos u otros medios, la imposibilidad material de cumplir con su deber por rechazo o impedimento de la propia Administración. Esta comprobación debe eximir al administrado de responsabilidades y en consecuencia liberarlo de las sanciones correspondientes por incumplimiento de su deber, ya que la culpa solo

puede imputarse a la propia Administración, que se extralimitó en sus potestades legales.

En algunas legislaciones se permite el fenómeno del pago bajo protesta, que permite al contribuyente presentar su declaración en la forma que señala la Administración, pero con la salvedad de que paga bajo protesta, lo que le da derecho a impugnar el pago realizado mediante el uso de los recursos disponibles. Este mecanismo, aunque no aparece textualmente en la ley, puede válidamente utilizarse en nuestro país para cualquier tributo, y en caso de triunfar el sujeto pasivo en sus pretensiones, procedería una solicitud de reembolso o una acción en repetición del pago indebido.

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

No obstante, en caso de rechazo de una declaración, lo conveniente es “curarse en salud” y notificar la misma mediante un acto de alguacil o carta con acuse de recibo, si el Fisco quiere aceptarla. De igual modo el interesado podría hacer levantar un acto notarial constatando el rechazo de su declaración o interponer un Recurso de Amparo ante el Tribunal Superior Administrativo para que éste le ordene a la Administración Tributaria recibir dicha declaración de impuestos.

XII.- Modificación de las Declaraciones. Reliquidación.

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

A nuestro entender, y contrario a la opinión de algunos autores como *Jarach* (El Hecho Imponible, págs. 33 y 34), la determinación no es de naturaleza jurisdiccional, por lo menos en nuestro país, sino de índole administrativa y en tal sentido no puede hablarse de partes en un proceso ni de autoridad de la cosa juzgada.

1) Modificación por el Fisco.

Cabe preguntarse lo siguiente: ¿Puede el Fisco modificar las determinaciones que él mismo haya practicado? En virtud del Principio de Legalidad Administrativa consagrado en el artículo 4 de la Constitución de la República, la Administración Pública, y dentro de ella la Administración Tributaria, únicamente se encuentra facultada para realizar los actos que expresamente le autorice la ley. En consecuencia, si la ley no autoriza al Fisco a efectuar modificaciones a las determinaciones, este no puede hacerlo.

Contrario a las disposiciones contenidas en el artículo 137 del Proyecto de Código Tributario Dominicano, que le permitía al Fisco modificar las determinaciones de oficio, el vigente Código Tributario guardó silencio a este respecto, con lo cual omitió concederle al Fisco esa potestad, de donde se desprende que la Administración Tributaria carece de facultad para practicar una determinación suplementaria o efectuar modificaciones a una determinación practicada por ella y que le haya notificado al sujeto pasivo. En consecuencia, a partir del momento en que la Administración Tributaria le haya notificado el acto de determinación al sujeto pasivo, ésta no podrá variarlo. Sin embargo, lo anterior no implica que el Fisco deba abstenerse de corregir simples errores materiales o de cálculo, lo cual siempre puede hacer.

No obstante, la Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas, sí contempló la reliquidación de los impuestos aduaneros, al consignar en su artículo 118 que “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 liquidación, los derechos e impuestos que por cualquier concepto se adeudaren al Fisco.”

Distinto es el caso, no obstante, en el cual la determinación de la obligación tributaria es practicada por el sujeto pasivo. En efecto, cuando esta es efectuada por el sujeto pasivo la ley, y específicamente el artículo 66 del Código Tributario, le concede a la Administración Tributaria la potestad, dentro del plazo de prescripción, de determinar de oficio la obligación tributaria del sujeto pasivo en los siguientes casos:

a) Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado, o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria;

b) Cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud, o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables; y

c) Cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros no los llevare o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles.

Por lo tanto, el Fisco se encuentra legalmente facultado para modificar las determinaciones efectuadas por los sujetos pasivos. Sin embargo, una vez que el Fisco haya modificado la determinación efectuada por el sujeto pasivo, mediante una determinación de oficio, y le haya notificado la misma al sujeto pasivo, ya el Fisco no podrá practicar una nueva determinación ni modificar la anterior.

2) Modificación por el Sujeto Pasivo.

Por otra parte, surge la siguiente interrogante: ¿Puede el sujeto pasivo modificar la determinación que él mismo haya practicado? Aunque el Código Tributario no lo establece, entendemos que si no existe una disposición legal que lo prohíba y bajo el amparo del numeral 15 del artículo 39 de la Constitución, que establece que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe”, el sujeto pasivo puede válidamente modificar o rectificar en cualquier momento las determinaciones y declaraciones que haya efectuado. Ahora bien, cuando estas modificaciones se realicen después de una notificación que le haga el Fisco sobre el inicio de un procedimiento de inspección o verificación, el sujeto pasivo estará sujeto a las sanciones que puedan ser aplicadas.

Así, por ejemplo, el párrafo III del artículo 252 del Código Tributario ofrece descuentos de los recargos por mora para aquellos contribuyentes que realicen pronto pago. En efecto, prescribe esta disposición que cuando un contribuyente pague de forma inmediata y definitiva los impuestos que le fueren notificados por la Administración Tributaria, o realizare una rectificación voluntaria de su declaración jurada de impuestos, podrá cumplir con dicha obligación acogiéndose a las facilidades que se describen a continuación:

a) Pagar el 60% del recargo determinado si se presenta voluntariamente a realizar su rectificación sin previo requerimiento de la Ad-

ministración, y sin haberse iniciado una auditoria por el impuesto o período de que se trate.

b) Pagar el 70% del recargo notificado, si luego de realizada una auditoria, la diferencia entre el impuesto determinado y el pagado oportunamente, es inferior al 30% de este último.

Más adelante, al tratar el tema de las Infracciones y Sanciones Tributarias, veremos con detenimiento la infracción por Mora, su sanción y los descuentos por pronto pago.

Asimismo, entendemos que si el artículo 244 del Código Tributario establece que “la falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio”, dando a entender que la declaración jurada es una confesión, debe admitirse el derecho a retractación y rectificación.

Sin embargo, es preciso señalar que el artículo 328 del Código Tributario, refiriéndose únicamente al Impuesto sobre la Renta, consagra que “la determinación y percepción del impuesto se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago del gravamen en la forma y plazos que establezca el Reglamento. Dichas declaraciones juradas hacen responsables a los declarantes por el impuesto que de ellas resulte, cuyo monto no podrá ser reducido por declaraciones posteriores, salvo errores de cálculo, sin la expresa autorización de la Administración Tributaria.” No obstante las disposiciones del artículo 328 del Código Tributario y su marcado sentido fiscalista, entendemos que la obligación tributaria tiene un carácter estrictamente legal y que el monto de la obligación no es determinado por el sujeto pasivo ni por el Fisco, sino por la ley. En este sentido, consideramos que si lo declarado o determinado por el sujeto pasivo no se ajusta a la verdad, resultando un monto a pagar superior o inferior, este monto debe ajustarse a la realidad, aún cuando tenga que ser reducido.

Sobre la reliquidación de impuestos nos encontramos con las siguientes sentencias de tribunales dominicanos:

a) Es de Principio que los Impuestos pueden ser objeto de Reliquidaciones a menos que haya tenido lugar la Prescripción Extintiva. (Sentencia de la SCJ, de fecha 5 de mayo 1958, B.J. No.574, pág.920).

b) El Director General de Aduanas tiene derecho a Reliquidar los Impuestos cuando se trata de un Error de Cálculo. (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.40)

c) El Tribunal puede ordenar que el Fisco realice una Reliquidación de los Impuestos. (Sentencia del TCT No.013-2004, de fecha 13 de mayo del 2004)

d) La Administración Tributaria No puede proceder a Reliquidar el Impuesto Sucesoral cuando los bienes fueron declarados y se Pagó el Impuesto, a menos que se trate de bienes o hechos No declarados. (Sentencia del TCT No.024-2005, de fecha 5 de mayo del 2005).

XIII.- Deber de Reserva o Secreto Fiscal.

Finalmente cabe señalar que de conformidad con el artículo 47 del Código Tributario “las declaraciones e informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros por cualquier medio, tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizadas para los fines propios de dicha Administración y en los casos que autorice la ley.” En consecuencia, los datos e informaciones que le suministra el sujeto pasivo al Fisco, mediante las declaraciones que presente, son secretas, rigiendo un deber de reserva a cargo de la Administración Tributaria, sus funcionarios y empleados. La violación de este deber de reserva o secreto fiscal por parte de los funcionarios y empleados del Fisco implica un incumplimiento a un deber formal y sancionado en este sentido.

Sección III

Aspectos Específicos de las Declaraciones Tributarias

Subsección I

Declaraciones en el Impuesto sobre la Renta

De conformidad con el artículo 333 del Código Tributario la Administración Tributaria tiene facultad para exigirle declaraciones

tributarias o cualquier otra información, en las formas y en los plazos que al efecto fije, a los contribuyentes u otras entidades públicas o privadas, y a los terceros que intervinieren en el pago, movimiento, destino o aplicación de la renta de un contribuyente dado, cuando lo juzgue necesario para la sustanciación de asuntos que sean de su interés.

Por su parte, el artículo 328 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, expresa que “la determinación y percepción del impuesto se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago del gravamen en la forma y plazos que establezca el Reglamento. Dichas declaraciones juradas hacen responsables a los declarantes por el impuesto que de ellas resulte, cuyo monto no podrá ser reducido por declaraciones posteriores; salvo errores de cálculo, sin la expresa autorización de la Administración Tributaria.”

I.- Tipos de Declaraciones en el Impuesto sobre la Renta.

En el Impuesto sobre la Renta existen cuatro tipos distintos de declaraciones tributarias, que son las siguientes:

- 1) Normal;
- 2) Informativa;
- 3) Rectificativa; y
- 4) Final.

A) Declaración Normal.

La declaración normal es aquella que se presenta en la fecha establecida por la ley. Así, por ejemplo, se encuentran las siguientes declaraciones que son presentadas de manera normal:

- a) Declaración Anual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se presenta en el Formulario IR-1;
- b) Declaración Anual del Impuesto sobre la Renta de Sucesiones Indivisas, que se presenta en el Formulario IR-I;

c) Declaración Anual del Impuesto sobre la Renta de Sociedades, que se presenta en el Formulario IR-2;

d) Declaración Mensual del Impuesto Sustitutivo de Retribuciones Complementarias, que se presenta en el Formulario IR-17;

e) Declaración Mensual del Agente de Retención de Asalariados, que se presenta en el Formulario IR-3;

f) Declaración Anual del Agente de Retención de Asalariados, que se presenta en el Formulario IR-13;

g) Declaración Mensual del Agente de Retención de Otras Retenciones No Asalariadas, que se presenta en el Formulario IR-17;

h) Declaración Anual del Agente de Retención de Otras Retenciones No Asalariadas, que se presenta en el Formulario IR-12;

i) Declaración Mensual del Agente de Información, que se presenta en el Formulario IR-6;

B) Declaración Informativa.

Todo contribuyente, a excepción de los asalariados e inversionistas que reciben dividendos cuyos ingresos se encuentran sujetos a retención en un 100% del monto del impuesto, están sujetos al deber de presentar declaración jurada de rentas, aún cuando no haya impuesto a pagar, ya sea por no haber realizado actividades que generen rentas, por estar exentos del pago de este impuesto o por ser terceros extraños a la generación de rentas. Sin embargo, aún así, estas personas se encuentran en el deber de presentar declaraciones.

1) Contribuyente Sin Actividades o Rentas.

Aún en aquellos casos en que una persona no realice actividades que generen rentas o no tuviese rentas imponibles, se encuentra en el deber de presentar su declaración anual de rentas, presentando la misma sin actividades. En efecto, el artículo 115 del Reglamento No.139-98 expresa que “las personas que de conformidad con el Código y el presente Reglamento estén obligadas a presentar la declaración jurada de sus rentas en un año cualquiera, quedarán obligadas a seguirla

presentando en los años siguientes, aún cuando no obtuvieren renta imponible alguna, salvo en el caso de cesación de las actividades del negocio.”

Sin embargo, este deber de presentar declaración de rentas no alcanza a los asalariados que solo reciben rentas sujetas a retención o a los inversionistas que solo generen dividendos, conforme al párrafo de este artículo 115 del Reglamento No.139-98, que establece que “se exceptúan de esta obligación las personas cuyas rentas obtenidas en relación de dependencias o por dividendos, estén sujetas a retención en la fuente en su totalidad.”

2) Personas Exentas del Impuesto.

Dispone el párrafo I del artículo 7 del Código Tributario que “la exención de la obligación tributaria, no libera al contribuyente del cumplimiento de los demás deberes formales que le corresponden,” entre los cuales se encuentra el deber de presentar declaración tributaria.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 116 del Reglamento No.139-98, “las personas físicas o empresas comerciales e industriales que sean exoneradas de la obligación de pagar el Impuesto sobre la Renta en virtud de una ley o de contratos suscritos con el Estado, deberán presentar todos los años una declaración jurada informativa de las rentas obtenidas en cada ejercicio. Para el cumplimiento de esta obligación, dichas personas, según el caso, se registrarán por las mismas disposiciones que para la presentación de sus declaraciones juradas deben cumplir las personas físicas o jurídicas sujetas al pago del impuesto.”

Sobre este particular ha sido juzgado que *los contribuyentes exentos del pago del Impuesto sobre la Renta, aún cuando estén exentos del pago, están obligados a presentar su declaración jurada de este impuesto* (Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.314; y Sentencia del TCT No.034-2006, de fecha 25 de abril del 2006). A su vez, el Tribunal Superior Administrativo ha dictaminado que *independientemente de que un ejercicio fiscal tenga o no interés fiscal toda persona física o moral está en la obligación y el deber de presentar su declaración jurada* (Sentencia del TCT No.095-2005, de fecha 24 de noviembre del 2005).

3) Terceros.

Dispone la parte final del artículo 127 del Reglamento No.139-98, que “cuando la Administración lo juzgue necesario, podrá exigir también declaraciones juradas, en las formas y plazos que la misma fijará, a los terceros que de cualquier modo interviniesen en las operaciones y transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a las mismas, conforme lo establece el artículo 333 del Código.”

Este artículo 333 del Código Tributario consagra que “la Administración Tributaria podrá exigir declaraciones juradas o cualquiera otra información, en las formas y en los plazos que al efecto fije, a los contribuyentes u otras entidades públicas o privadas, y a los terceros que intervinieren en el pago, movimiento, destino o aplicación de la renta de un contribuyente dado, cuando lo juzgue necesario para la sustanciación de asuntos que sean de su interés.”

C) Declaración Rectificativa Voluntaria.

En algunos casos el contribuyente o responsable, al presentar su declaración tributaria, comete errores materiales o de cálculo o simplemente omite informaciones que resultan de gran importancia. Es esta la razón por la cual en ocasiones el sujeto pasivo se ve en la necesidad de corregir o enmendar errores en su declaración. Para estos casos se procede a efectuar una rectificativa a la declaración tributaria ya presentada.

Sobre este particular el artículo 328 del Código Tributario establece que la determinación y percepción del impuesto se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago del gravamen en la forma y plazos que establezca el Reglamento y agrega que “dichas declaraciones juradas hacen responsables a los declarantes por el impuesto que de ellas resulte, cuyo monto no podrá ser reducido por declaraciones posteriores; salvo errores de cálculo, sin la expresa autorización de la Administración Tributaria.”

De acuerdo a lo anterior, al parecer el sujeto pasivo es libre para rectificar su declaración jurada, aún sin autorización de la DGII, salvo el caso en que dicha rectificativa implique una reducción del monto de impuestos a pagar, en cuyo caso sí se requeriría la expresa autorización de

la Administración Tributaria. No obstante, en la práctica la autorización previa de la DGII es requerida antes de rectificarse cualquier declaración jurada, ya sea que aumente o disminuya el monto de impuestos a pagar. Además, en muchas ocasiones el Fisco exige tantas informaciones y documentos que al sujeto pasivo se le hace difícil enmendar su propia declaración.

En estos casos de rectificativa voluntaria el procedimiento para rectificar consiste en escribirle una carta al Agente o Administración Local informándole que se ha cometido un error en la declaración jurada de tal impuesto y tal período, que consiste en tal o cual hecho y por tanto se solicita la debida autorización para rectificar la misma.

La Administración Tributaria no debe negarse a que se efectúe esta rectificativa, excepto cuando existan razones valederas para ello, como cuando se está frente a un proceso judicial penal. En este sentido, ha sido juzgado que *debe aceptarse una rectificativa para asentar una operación neutra, que no afecta el interés fiscal*, al señalarse lo siguiente: “Que en relación al pedimento de que sea aceptada la rectificativa hecha por la recurrente a la declaración jurada del ejercicio 2003, este tribunal considera que habiéndose constatado que las pérdidas cambiarias asentadas en la declaración jurada del 2004, fueron de años anteriores, y siendo una operación neutra que no afecta el interés fiscal, es factible aceptar la rectificativa del 2003, en tal sentido procede ordenar a la Administración Tributaria reconocer la rectificativa de la declaración jurada del ejercicio 2003, realizada en fecha 21 de abril del 2006” (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.049-2008, de fecha 12 de junio del 2008).

D) Declaración Final o Cese de Operaciones.

Señala el artículo 325 del Código Tributario que “en caso de cesación de negocios o terminación de explotaciones por venta, liquidación, permuta u otra causa, se considerará finalizado el ejercicio corriente. El contribuyente deberá presentar, dentro de los sesenta (60) días posteriores a la fecha de los hechos especificados antes, una declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio, y pagar el impuesto adeudado.”

Sobre este particular el artículo 326 del mismo Código expresa que “las empresas en liquidación, mientras no efectúen la liquidación final, continuarán sujetas a las disposiciones de esta ley y su Reglamento. Al

hacerse la distribución definitiva de lo que se obtuviere en la liquidación, se cumplirá lo dispuesto en el artículo anterior.”

II.- Responsables de Presentar Declaración de Rentas.

El artículo 330 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, dispone que deberán presentar declaración jurada ante la Administración Tributaria y pagar el impuesto correspondiente, las siguientes personas:

- a) Las personas físicas.
- b) Los administradores o representantes legales de los menores y de los interdictos, en cuanto a las rentas que correspondan a sus representados.
- c) Los presidentes, directores, gerentes, administradores, apoderados y demás representantes de personas jurídicas y de toda otra entidad, o patrimonio, en cuanto a las rentas de éstos.
- d) Los síndicos de quiebras, los representantes de las sociedades en liquidación y los secuestrarios en cuanto a las rentas de empresas o explotaciones bajo secuestro.
- e) Los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge superviviente y los herederos, en cuanto a las rentas que pertenecieron al *de cuius*, y a las rentas correspondientes a la sucesión.
- f) El marido, excepto en los casos de separación de bienes, en cuanto a los bienes comunes y propios. Sin embargo, cuando la esposa ejerza una profesión, oficio, empleo, comercio o industria, se liquidarán como ingresos propios de ella, los que obtuviere en el ejercicio de la actividad a que se dedique, y los que provinieren de bienes adquiridos con el producto de dicha actividad, siempre que haya hecho constar en la escritura de adquisición que el dinero proviene de los indicados conceptos y esto no sea impugnado, las rentas respectivas de los esposos casados bajo el régimen de separación de bienes se liquidarán como propias de cada uno.

Además, y con respecto a los terceros, el artículo 127 del Reglamento No.139-98, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, expresa

que “el impuesto a pagar, excepto el sujeto a retención, se aplicará y recaudará cada año sobre la renta neta producida en el ejercicio anterior y su determinación y percepción se efectuará sobre la base de las declaraciones juradas antes mencionadas, que deberán presentar los contribuyentes y responsables de su pago en los plazos establecidos, de conformidad con las disposiciones del Código, del presente Reglamento y de las regulaciones que la Administración establezca. Cuando la Administración lo juzgue necesario, podrá exigir también declaraciones juradas, en las formas y plazos que la misma fijará, a los terceros que de cualquier modo interviniesen en las operaciones y transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a las mismas, conforme lo establece el artículo 333 del Código.”

III.- Presentación de la Declaración de Rentas.

1) Personas Físicas

Señala el artículo 110 del Reglamento No.139-98 que “las personas físicas y sucesiones indivisas, incluyendo los que exploten negocios con o sin contabilidad organizada y los entes con o sin personería jurídica, domiciliadas o no en el país, contribuyentes o responsables del impuesto por rentas de fuente dominicana y por rentas del exterior provenientes de inversiones y ganancias financieras, deberán presentar anualmente ante la Administración o las entidades bancarias o financieras autorizadas para ello, una declaración jurada del conjunto de las rentas del ejercicio anterior, y pagarán el impuesto correspondiente a más tardar el 31 de marzo de cada año. En ella dejarán constancia y acreditarán el pago de los anticipos a cuenta del impuesto declarado, dispuesto por el artículo 314 del Código.”

2) Asalariados.

Establece el artículo 307 del Código Tributario que “el trabajo personal se ejerce en relación de dependencia, cuando el trabajador se halle sometido a alguna de las siguientes condiciones: un horario fijo o variable, incapacidad de actuar sin las órdenes directas del patrono, indemnización en caso de despido, vacaciones pagadas. Esta enumeración no es limitativa y la relación de dependencia podrá

siempre demostrarse por cualquier otro signo o condición de trabajo que la revele.”

Agrega este artículo 307 que “quienes efectúen pagos o acrediten en cuenta rentas gravables, originadas en el trabajo personal prestado en relación de dependencia, deberán retener e ingresar a la Administración Tributaria, por los pagos efectuados en cada mes la suma correspondiente, de conformidad con la tasa establecida en el artículo 296 de este Título, en la forma en que lo establezca el Reglamento.”

Este artículo libera a los asalariados del deber formal de presentar declaración anual del Impuesto sobre la Renta, al disponer en su único párrafo que “para los empleados y funcionarios que posean una única fuente de ingresos derivados del trabajo en relación de dependencia y que no perciban ningún otro tipo de rentas gravables, la retención que se les efectúe de conformidad con este artículo, tendrá carácter de pago único y definitivo del impuesto y los exime de la obligación de presentar su declaración jurada anual.”

3) *Sucesiones Indivisas.*

En sus párrafos I y II el artículo 110 del Reglamento No.139-98 establece que las sucesiones indivisas estarán sujetas al pago del impuesto por las rentas que obtengan hasta los tres años posteriores al fallecimiento del causante, previa deducción de la exención personal de que gozan las personas naturales. A partir del cuarto (4) años se considerará persona jurídica de acuerdo a las disposiciones del literal c) del artículo 297. Agrega en su párrafo II que “en el caso de la cesación del estado de indivisión, las sucesiones deberán presentar una declaración jurada final acompañada de la documentación fehaciente que pruebe la cesación del estado de indivisión; y pagar el impuesto causado dentro de los sesenta (60) días que siguen a la fecha de la cesación de su estado de indivisión.”

Dispone el artículo 113 del Reglamento No.139-98 que “en caso del fallecimiento de un contribuyente de este impuesto, los administradores legales o judiciales de la sucesión, o en su defecto, el cónyuge superviviente si lo hubiere, los herederos, legatarios o ejecutores testamentarios, seguirán presentando una declaración jurada en la misma forma que lo hacía el causante y abarcará todas las rentas obtenidas correspondientes

al año de su fallecimiento. Las declaraciones anuales deberán seguir presentándose hasta la fecha en que cese el estado de indivisión.”

En su único párrafo este artículo 113 establece que “en caso de que el causante fuere un contribuyente omiso, la aceptación de la sucesión a cualquier título, por los sucesores, herederos y legatarios, los obliga a presentar las declaraciones juradas no presentadas por el *de cuius* a la hora de su fallecimiento.”

4) *Sociedades.*

De conformidad con el artículo 114 del Reglamento No.139-98, “en los casos de sociedades de capital la declaración jurada será presentada por el presidente o quien haga sus veces, o por un funcionario autorizado para tales fines. En los casos de sociedades de personas y en comandita simple, por el gerente o el funcionario autorizado; en las sociedades en nombre colectivo y de hecho o participación, por cualquiera de los socios.”

Señala el artículo 121 del Reglamento No.139-98, que “toda persona jurídica que realice actividades empresariales, comerciales, industriales, mineras, agrícolas, pecuarias, forestales y otras actividades lucrativas, acompañará su declaración del balance general anual, del estado demostrativo de ganancias o pérdidas y de los demás estados analíticos y sus anexos e informaciones que la Administración requiera, que comprueben o justifiquen el monto de la renta declarada y que coincidan con los libros de contabilidad.”

5) *Establecimientos Permanentes.*

Dispone el artículo 63 del Reglamento No.139-98, que “las personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior con establecimientos permanentes, sucursales y subsidiarias en el país, que generen renta de fuente dominicana, pagarán el impuesto según lo establecido en el artículo 298 del Código, con la tasa y en la forma que consagra dicho artículo. Las utilidades de sucursales o establecimientos permanentes de personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, que se hubiesen constituido o generado antes de la vigencia del Código, al ser remesadas, giradas o acreditadas al exterior están gravadas con la tasa de un 25% sujeto a retención, conforme a lo que establece el artículo 305 del

referido Código. Sin embargo, las rentas puestas a disposición, acreditadas, remesadas o giradas a sus casas matrices del exterior, no serán objeto de retención, siempre que se demuestre a las autoridades del Banco Central, que se ha satisfecho el pago del impuesto y que corresponden a ejercicios cerrados con posterioridad a la fecha de entrada en vigencia del Código.”

6) Negocios de Unico Dueño, en Nombre Colectivo y Comandita Simple.

Expresa el artículo 124 del Reglamento No.139-98 que “el balance imponible de una empresa cualquiera de único dueño, de las sociedades en nombre colectivo y en comandita simple, de hecho y en participación y de las sucesiones indivisas, será atribuido íntegramente al dueño o se considerará distribuido entre los socios, según el caso, aun cuando no se acreditaran en sus cuentas personales. Agrega en su único párrafo que “en el caso de las sociedades en nombre colectivo y en comandita simple, de hecho y en participación y de las sucesiones indivisas, éstas serán las responsables de la declaración y pago del impuesto. El resultado neto será declarado por los socios en la proporción correspondiente, como renta no sujeta a impuesto.”

Por su parte, el artículo 125 del mismo Reglamento señala que “en la declaración anual del conjunto de sus rentas, los socios de sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, de hecho y en participación, al incluir el beneficio proveniente de la sociedad, deberán referirse a la declaración presentada por la entidad correspondiente. Esta referencia implicará responsabilidad de parte del declarante en cuanto a los datos declarados por la entidad.”

7) Agente de Retención o Percepción.

Consagra el artículo 8 del Código Tributario que son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción las personas o entidades designadas por este Código, por el reglamento o por las normas de la Administración Tributaria, que por sus funciones o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar, la retención o la percepción del tributo correspondiente.

Una vez efectuada la designación de Agente de Retención o Percepción, el agente es el único obligado al pago de la suma retenida o percibida y responde ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas indebidamente o en exceso. 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 indique el Código, los reglamentos o las normas de la Administración Tributaria. En este sentido el artículo 77 del Reglamento No.139-98 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 del RNC del Agente de Retención, el monto pagado, 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.

Por su parte, el artículo 310 del Código Tributario dispone que “las personas o entidades obligadas a efectuar la retención informarán a la Administración el monto de los impuestos que hubieren retenido y pagarán éstos por cuenta de los contribuyentes respectivos en la forma y en el plazo que ésta establezca. Deberán informar además, las sumas de dinero que paguen, giren o acrediten a sus beneficiarios aun cuando dichas sumas no estén sujetas a retención.” En este sentido, el artículo 312 del Código Tributario consagra que “las personas o empresas instituidas en Agentes de Retención deberán presentar anualmente a la Administración Tributaria una declaración jurada de las retenciones operadas durante el año calendario anterior. El Reglamento establecerá la fecha, forma y demás disposiciones necesarias para la aplicación de este sistema de cobro del impuesto.” A su vez, el Reglamento No.139-98 expresa su artículo 61 que “el agente de retención debe declarar y pagar mensualmente los montos retenidos, dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente. Para tal fin, deberá ceñirse a los trámites que determine la Administración.”

Sobre este particular el artículo 66 del Reglamento No.139-98 establece que “los agentes de retención que efectúen pagos que por su monto no son objeto de retención, están obligados a presentar declaración jurada en la forma y plazo establecidos a estos fines, pues la misma constituye el cumplimiento de un deber formal exigido por el Código.” Es en atención a lo anterior que el artículo 72 del Reglamento

No.139-98 expresa que “las personas o empresas instituidas en Agentes de Retención por el Código, este Reglamento o la Administración, deberán presentar anualmente, a más tardar el 15 de marzo, en la forma que ésta disponga, una declaración jurada de las retenciones operadas durante el año calendario anterior y de las sumas de dinero que giren, acrediten o pongan a disposición de beneficiarios del exterior.”

Con respecto de los casos de intereses girados al exterior el artículo 62 del Reglamento No.139-98 establece que “se entenderán exceptuados de la retención establecida en el artículo 306 del Código, los intereses girados al exterior, cuando correspondan a préstamos que hayan sido concertados por el Estado Dominicano o sus instituciones o empresas, sean éstas autónomas y/o descentralizadas, con gobiernos, Estados Extranjeros o instituciones financieras o de crédito internacionales, siempre que la exención del impuesto haya sido estipulada en el contrato de préstamo o su pago haya quedado a cargo del Estado Dominicano o de sus instituciones o empresas acreditadas y dicho contrato haya sido aprobado por el Congreso Nacional en la forma requerida por la Constitución Dominicana.”

8) *Agente de Información.*

El artículo 75 del Reglamento No.139-98, modificado por el Decreto No.195-01, del 8 de febrero del 2001, dispone que en caso de que los pagos se realicen a través de otros intermediarios, las personas o entidades citadas en los incisos a), b) y c) del artículo 74, actuarán como Agentes de Información. Este artículo 74 señala que son responsables, en calidad de Agentes de Retención del impuesto correspondiente a las retribuciones de artistas y profesionales de cualquier género no residentes en el país, que actúen transitoriamente, cuando paguen directamente:

- a) Los empresarios contratantes;
- b) Los promotores o auspiciadores a cuyo cargo esté la responsabilidad económica de espectáculos;
- c) Las Agencias de Publicidad; y
- d) Cualquier intermediario que efectúe el pago de dicha retribución.

En su párrafo I el artículo 75 del Reglamento 139-98 dispone que “sin desmedro de la obligación establecida de fungir como Agente de Retención, todo pago realizado por cualquier organismo centralizado o descentralizado del Estado a cualquier persona física o jurídica, deberá ser informado por la referida entidad a la Dirección General de Impuestos Internos, conjuntamente y dentro del mismo plazo para el pago de las retenciones que les fueren efectuadas durante dicho período.”

Asimismo, en su párrafo II este artículo 75 agrega que “toda persona física o jurídica que provea bienes o servicios a cualquier entidad estatal, deberá presentar por ante la dependencia de que se trate, una certificación de la Dirección General de Impuestos Internos, en la cual se haga constar que la misma se encuentra al día en la presentación de su declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta y del ITBIS.”

IV.- Forma de Presentar las Declaraciones Juradas de Rentas.

Dispone el artículo 123 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, que “la Dirección General de Impuestos Internos preparará y pondrá a disposición de los interesados los formularios para la presentación de las declaraciones juradas. La falta eventual de éstos no eximirá a los contribuyentes o responsables de la obligación de presentar las mismas, incluyendo en dicho documento las mismas informaciones requeridas en el formulario de declaración jurada.”

De conformidad con el artículo 331 del Código Tributario las personas que están obligadas a presentar las declaraciones por las rentas obtenidas y sujetas a la aplicación de este impuesto, deberán presentar las pruebas de las calidades en que actúen, cuando así lo requiera la Administración Tributaria.

En este mismo sentido, el artículo 129 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, señala que las declaraciones juradas serán firmadas por el contribuyente, responsable o representante autorizado para ese fin, en los formularios especiales que preparará la Administración, con duplicado para el interesado. Dichas declaraciones juradas contendrán una mención expresa mediante la cual el declarante afirme bajo juramento haberlas confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener, y serán la fiel expresión de la

verdad. A su vez, el artículo 130 del mismo Reglamento dispone que el juramento bajo el cual deberán presentarse las declaraciones de renta se entenderá prestado y surtirá sus efectos legales a partir del momento de la presentación de la declaración, firmada de su puño y letra por el declarante.

La forma en que deberán ser presentadas las declaraciones juradas y sus anexos, así como todo lo relativo a los sistemas de contabilidad y documentación probatoria para facilitar la verificación de las rentas gravables, son establecidos por la Administración Tributaria.

De lo anterior se desprende que las declaraciones juradas en el Impuesto sobre la Renta deben reunir las siguientes características:

a) Deben hacerse en los formularios especiales diseñados por la Administración Tributaria.

b) Deben estar firmadas por los contribuyentes o responsables, o sus representantes. Cuando se trata de personas morales en la práctica se exige estamparles el sello gomígrafo de la empresa.

c) Se presentará en duplicado, una para la Administración Tributaria y otra para el que la presenta, a la cual se le estampará el sello de recibido por la Administración Tributaria.

d) Deben hacer mención expresa de que el declarante afirma, bajo juramento, que las ha confeccionado sin omitir ni falsear dato alguno que deban contener, y serán la fiel expresión de la verdad.

e) La misma deberá ser firmada de puño y letra por el declarante.

f) Cuando se trata de sociedades se exige que la declaración jurada de rentas sea acompañada del dictamen de un auditor, según el artículo 126 del Reglamento No.139-98.

No obstante, en la actualidad esta declaración jurada se hace vía Internet, con acuse de recepción, conforme al artículo 56 del Código Tributario.

V.- Contenido de la Declaración de Rentas.

Establece el artículo 118 del Reglamento No.139-98 que las declaraciones contendrán los datos e informaciones que se exijan a los

contribuyentes en los formularios confeccionados por la Administración, relativos a las rentas obtenidas en el año. La Dirección General de Impuestos Internos dará constancia de las declaraciones presentadas.

Sin embargo, en el caso de sociedades el artículo 126 del Reglamento No.139-98 dispone que “todos los estados financieros que deban presentar anualmente las compañías o sociedades legalmente constituidas, deberán ser verificados y acompañados del dictamen emitido por un Contador Público Autorizado independiente, o por una firma de auditores debidamente autorizada. En los casos de entidades con o sin personería jurídica y empresas de único dueño, cuyos ingresos anuales alcancen RD\$3,000,000.00 anuales deberán presentar su declaración jurada anual, en el formulario IR-2 destinado para la declaración jurada de sociedades con los datos relativos a los estados de resultado, balance general y el dictamen correspondiente.”

Asimismo, el artículo 120 del Reglamento No.139-98 señala que “en su declaración jurada anual de rentas, los contribuyentes consignarán también la naturaleza y monto de las rentas percibidas o devengadas exentas del impuesto.”

VI.- Fecha de Presentación de las Declaraciones Juradas de Rentas.

1) Personas Físicas y Sucesiones Indivisas: 31 de marzo.

Señala la parte final del párrafo II del artículo 300 del Código Tributario que las personas físicas cerrarán su ejercicio el 31 de diciembre subsiguiente a la fecha de inicio de sus operaciones, lo que significa que el ejercicio fiscal de las personas físicas comprende desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

Es esta la razón por la cual el artículo 110 del Reglamento No.139-98 dispone que las personas físicas y sucesiones indivisas, incluyendo los que exploten negocios con o sin contabilidad organizada y los entes con o sin personería jurídica, domiciliadas o no en el país, contribuyentes o responsables del impuesto por rentas de fuente dominicana y por rentas del exterior provenientes de inversiones y ganancias financieras, deberán presentar anualmente ante la Administración o las entidades bancarias o financieras autorizadas para ello, una declaración jurada

del conjunto de las rentas del ejercicio anterior, y pagarán el impuesto correspondiente a más tardar el 31 de marzo de cada año. En ella dejarán constancia y acreditarán el pago de los anticipos a cuenta del impuesto declarado, dispuesto por el artículo 314 del Código.

2) Personas Físicas No Domiciliadas en República Dominicana: 31 de marzo y antes de ausentarse del país.

Señala el artículo 110 del Reglamento No.139-98 que “las personas físicas no domiciliadas en la República Dominicana que obtengan rentas de fuente dominicana, están obligadas a presentar ante la Administración o las entidades bancarias o financieras autorizadas para este efecto, una declaración jurada de dichas rentas, cualquiera que fuere su monto, siempre que no se trate de rentas a las cuales se les hubiere aplicado el impuesto con carácter único y definitivo por vía de retención, al ser pagadas o acreditadas al exterior.

Por su parte, el artículo 112 del Reglamento No.139-98 expresa que “las personas naturales que durante su residencia transitoria en la República Dominicana obtuvieren rentas de fuente dominicana, cualquiera que fuere su monto, deberán presentar antes de ausentarse del país, además de la declaración anual a que estuvieren obligadas, una declaración jurada relativa a las rentas obtenidas y no declaradas hasta el día de su partida.” Es por esta razón que el artículo 117 de este Reglamento señala que “toda persona natural o jurídica, sucesión indivisa y cualquier ente sin personería jurídica, domiciliado en el extranjero, que obtenga rentas de fuente dominicana, estará obligado a instituir un representante o mandatario que presente la declaración jurada de dichas rentas, salvo los entes cuya renta es objeto de retención.”

3) Sociedades: Dentro de los 120 días posteriores a la fecha del cierre fiscal.

Manifiesta el artículo 111 del Reglamento No.139-98 que “toda sociedad constituida en el país o en el extranjero, cualquiera que fuere su denominación y forma en que estuviere constituida, domiciliada en el país, que obtenga rentas de fuente dominicana y /o rentas del exterior, provenientes de inversiones y ganancias financieras, estará obligada a presentar ante la Administración, o las entidades bancarias o financieras autorizadas para ello, después del cierre de su ejercicio anual, una

declaración de la renta neta obtenida durante dicho ejercicio, dentro de los ciento veinte (120) días posteriores a la fecha de cierre.”

De conformidad con el artículo 300 del Código Tributario, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta imputarán sus rentas al año fiscal que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre. Agrega en su párrafo I que las personas jurídicas que por la naturaleza de sus actividades prefieran establecer el cierre de su ejercicio fiscal en una fecha distinta del 31 de diciembre, podrán elegir entre las siguientes fechas de cierre: 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre. Una vez elegida una fecha de cierre no podrá ser cambiada sin la autorización expresa de la Administración, previa solicitud, hecha por lo menos un mes antes de la fecha de cierre que se solicita modificar.

En consecuencia, la fecha límite para que las sociedades presenten y paguen el impuesto sobre la renta, es de la siguiente manera:

Si el cierre es 31 de marzo, el límite es el	29 de julio;
Si el cierre es 30 de junio, el límite es	28 de octubre;
Si el cierre es 30 de septiembre, el límite es	28 de enero;
Si el cierre es 31 de diciembre, el límite es	30 de abril.

4) Impuesto Sustitutivo por Retribuciones Complementarias: Dentro de los primeros 10 días del mes siguiente.

El artículo 90 del Reglamento No.139-98 dispone que “el impuesto sustitutivo se calculará aplicando la tarifa impositiva prevista en el artículo 319 del Código y deberá ser pagado mensualmente por el patrono, dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente, en las Colecturías de Impuestos Internos, conjuntamente con las retenciones del mes, en los formularios preparados por la Dirección General de Impuestos Internos, según lo previsto en los artículos 319 y 322 del Código.”

5) Agente de Retención o Percepción: Dentro de los 10 días siguientes al mes en que se produjo la retención o percepción del impuesto.

Sobre este particular el artículo 61 del Reglamento No.139-98 señala que “el agente de retención debe declarar y pagar mensualmente

los montos retenidos, dentro de los primeros diez (10) días del mes siguiente. Para tal fin, deberá ceñirse a los trámites que determine la Administración.”

Por su parte, la declaración jurada anual de retenciones de asalariados debe presentarse a más tardar los días 15 de marzo de cada año, en el Formulario IR-13, mientras que la declaración de Otras Retenciones, como serían las retenciones a profesionales independientes, por ejemplo, se presenta a través de la página del Internet de la Tesorería de la Seguridad Social, (Suir Plus), en el Formulario IR-17.

VII.- Lugar de Presentación de las Declaraciones Juradas de Rentas.

El artículo 119 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, dispone que “la presentación de las declaraciones se hará en la Agencia o Administración Local de la Dirección General de Impuestos Internos en cuya jurisdicción tenga su domicilio el contribuyente, o en las entidades autorizadas a recibirlas, por la Administración. La declaración de los contribuyentes no domiciliados en el país se hará en la Agencia o Administración Local de Santo Domingo o en la que corresponda al domicilio de su representante en el país.”

No obstante, tal como se dijo anteriormente, en la actualidad esta declaración jurada puede realizarse vía Internet, con acuse de recepción por parte de la Administración Tributaria, conforme al artículo 56 del Código Tributario.

VIII.- Verificación de la Declaración Jurada de Rentas.

Tal y como habíamos indicado antes, cuando el Fisco recibe la declaración jurada presentada debe procesar la misma, digitándola en el sistema para determinar variaciones respecto de declaraciones anteriores, verificación de datos aportados por el declarante, cruce de información con declaraciones de terceros y otros procesos de fiscalización interna que ayudan a comprobar el pago efectivo y oportuno de los impuestos.

De conformidad con el artículo 128 del Reglamento No.139-98, “la declaración jurada estará sujeta a la verificación por parte de la

Administración, y sin perjuicio del impuesto que en definitiva ésta determine, hará responsable al declarante por el impuesto que de la misma resulte y por la exactitud de los demás datos que la declaración contenga. La presentación de una declaración rectificativa posterior al inicio de la fiscalización no hace desaparecer esa responsabilidad.”

Cuando la Administración Tributaria detecta irregularidades o inconsistencias en las declaraciones, inicia un proceso de investigación y acercamiento al contribuyente para comprobar la exactitud o no de sus dudas. En caso de que estas inconsistencias o irregularidades resulten confirmadas, entonces la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria.

Señala el artículo 66 del Código Tributario que esta determinación de oficio procede en los casos en que la declaración presentada no mereciere fe, por existir dudas sobre su veracidad o exactitud o no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables, o cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los llevara o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles.

IX.- Delito de Perjurio por Falsedad en las Declaraciones.

Conforme se dijo antes, el artículo 244 del Código Tributario establece que “la falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio.” Más adelante trataremos este tema con mayor amplitud al tratar sobre las Infracciones y Sanciones Tributarias.

X.- Prórrogas para Presentar las Declaraciones Juradas de Rentas.

Según se explicó, la Administración Tributaria puede, discrecionalmente y a petición de un contribuyente o responsable, ampliar hasta por 60 días el plazo para la presentación de declaraciones, siempre que existan razones fundadas para ello. En los casos de impuestos de declaración y pago simultáneo, la prórroga para declarar y pagar deberá regirse por las disposiciones del artículo 27 del Código Tributario, que establece el pago de un interés indemnizatorio mensual a favor del Fisco. La solicitud de prórroga debe ser presentada a la

Administración Tributaria con una antelación mínima de 15 días del vencimiento del plazo de presentación y pago.

De conformidad con el artículo 329 del Código Tributario, que se refiere exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, las prórrogas para la presentación de declaración jurada del Impuesto sobre la Renta, presentan las siguientes características:

a) La prórroga para declarar el Impuesto sobre la Renta debe ser solicitada por escrito a la Administración Tributaria, ya sea el contribuyente o el responsable, con por lo menos 15 días de antelación al vencimiento del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada;

b) La Administración Tributaria goza de facultades discrecionales para conceder o no la prórroga solicitada. Si decide otorgarla siempre deben existir “razones fundadas” para ello;

c) El tiempo de prórroga que conceda la Administración Tributaria para la presentación de las declaraciones juradas de rentas puede ser de un máximo de hasta 60 días. No obstante, en la práctica este tiempo de prórroga suele ser mayor;

d) La negativa de la Administración Tributaria en conceder la prórroga solicitada no es susceptible de ningún recurso, ya sea administrativo o judicial;

e) En los casos de impuestos de declaración y pago simultáneo, la prórroga para declarar y pagar deberá regirse por las disposiciones del artículo 27 del Código Tributario, que se refiere al interés indemnizatorio en provecho del Fisco. En la actualidad este interés es de un 1.73% mensual; y

f) Prórrogas Adicionales. Es común que en la práctica la Administración Tributaria otorgue nuevas prórrogas al vencer las anteriormente concedidas, siempre que existan motivos para tales fines.

XI.- Obligación de seguir Presentando Declaración de Rentas.

Señala el artículo 115 del Reglamento No.139-98 que “las personas que de conformidad con el Código y el presente Reglamento estén obligadas a presentar la declaración jurada de sus rentas en un año

cualquiera, quedarán obligadas a seguirla presentando en los años siguientes, aún cuando no obtuvieren renta imponible alguna, salvo en el caso de cesación de las actividades del negocio. Igual obligación tendrán las personas indicadas en el artículo 330 del Código," que son las personas físicas, los administradores o representantes legales de los menores y de los interdictos, en cuanto a las rentas que correspondan a sus representados, los presidentes, directores, gerentes, administradores, apoderados y demás representantes de personas jurídicas y de toda otra entidad, o patrimonio, en cuanto a las rentas de éstos, los síndicos de quiebras, los representantes de las sociedades en liquidación y los secuestrarios en cuanto a las rentas de empresas o explotaciones bajo secuestro, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge superviviente y los herederos, en cuanto a las rentas que pertenecieron al *de cujus*, y a las rentas correspondientes a la sucesión y el marido, excepto en los casos de separación de bienes, en cuanto a los bienes comunes y propios.

En su único párrafo este artículo 115 del Reglamento exceptúa de esta obligación a las personas cuyas rentas obtenidas en relación de dependencias o por dividendos, estén sujetas a retención en la fuente en su totalidad.

Subsección II

Declaraciones en el Impuesto sobre Activos

I.- El Impuesto.

El Impuesto sobre Activos es un impuesto anual de un 1% que se aplica sobre el valor total de los activos propiedad de las personas jurídicas o físicas con negocios de único dueño.

II.- Liquidación.

De acuerdo con el artículo 405 del Código Tributario la liquidación de este impuesto se efectuará en la misma declaración jurada del Impuesto sobre la Renta que presente el contribuyente y el pago del impuesto, cuando proceda, se efectuará en dos cuotas, venciendo la primera en la

misma fecha límite fijada para el pago del Impuesto sobre la Renta y la segunda en el plazo de 6 meses contados a partir del vencimiento de la primera cuota.

En razón de que este artículo 405 establece que “la liquidación de este impuesto se efectuará en la misma declaración jurada del Impuesto sobre la Renta que presente el contribuyente”, entendemos que lo antes dicho respecto de las declaraciones juradas del Impuesto sobre la Renta también es aplicable al Impuesto sobre Activos.

III.- Falta de Declaración.

En sus párrafos I, II y III este artículo 405 establece disposiciones que hablan por sí mismas y por ende no requieren de mayor explicación. Veamos:

“Párrafo I. La falta de presentación de la declaración jurada y el pago dentro del plazo establecido será sancionada de acuerdo a las previsiones del título I, del Código Tributario.

Párrafo II. En caso de omisión de la información relativa a los activos en la presentación de la declaración jurada, la DGII estimará de oficio el monto del activo imponible, procederá al cobro del impuesto y aplicará las sanciones previstas en el título I del Código Tributario.

Párrafo III. En los casos en que la Administración Tributaria hubiese prorrogado la fecha para el pago del Impuesto sobre la Renta, se considerará automáticamente prorrogado este impuesto por igual plazo.”

En síntesis, el Impuesto sobre Activos es declarado en el mismo Formulario IR-2 y en la misma fecha prevista para la declaración jurada anual del Impuesto sobre la Renta.

IV.- Exenciones.

Sobre las exenciones, el artículo 406 del Código Tributario señala que “están exentas del pago de este impuesto las personas jurídicas que, por aplicación de este Código, leyes especiales o contratos aprobados por el Congreso Nacional, estén totalmente exentas del pago del Impuesto sobre la Renta.

Párrafo I. Las inversiones definidas reglamentariamente por la DGII como de capital intensivo, clasificadas atendiendo al tipo de empresa, o aquellas inversiones que por la naturaleza de su actividad tengan un ciclo de instalación, producción e inicio de operaciones mayor de un (1) año, realizadas por empresas nuevas o no, podrán beneficiarse de una exclusión temporal de sus activos de la base imponible de este impuesto, siempre que éstos sean nuevos o reputados como de capital intensivo. La empresa deberá demostrar que sus activos califican como nuevos o provienen de una inversión de capital intensivo de acuerdo a los criterios definidos en la reglamentación.

Párrafo II. Las empresas que pretendan beneficiarse de la exclusión de que se trata, deberán solicitarla a la DGII por lo menos 3 meses antes de la fecha prevista para la presentación de su declaración jurada anual. La DGII podrá negar esta exención temporal por resolución motivada, la cual será susceptible de ser recurrida ante el Tribunal Contencioso Tributario en el plazo de quince 15 días contados a partir de su notificación al contribuyente o responsable. La resolución que otorgue la exención temporal determinará la duración de la misma, la cual será de hasta de 3 años, prorrogables cuando existan razones justificadas para ello, a juicio de la Administración Tributaria. Se exceptuarán aquellos casos en los cuales la titularidad de los activos ha sido transferida en virtud de fusiones o que hayan sido transferidos por otra u otras personas jurídicas o físicas que hayan gozado total o parcialmente de esta exención.

Párrafo III. Los contribuyentes que presenten pérdidas en su declaración de impuesto sobre la renta del mismo ejercicio, podrán solicitar la exención temporal del impuesto a los activos. La Administración Tributaria podrá acoger esta solicitud siempre que, a su juicio, existan causas de fuerza mayor o de carácter extraordinario que justifiquen la imposibilidad de realizar dicho pago.”

V.- Impuesto a los Activos Financieros.

La Ley No.139-11, del año 2011, estableció por un período de 2 años un impuesto a los activos de las entidades de intermediación financiera, el cual conviene transcribir a continuación, no obstante tratarse de un impuesto transitorio:

“Artículo 12.- Se establece un impuesto anual a los Activos Financieros productivos netos de las instituciones clasificadas como bancos múltiples, asociaciones de ahorros y préstamos, bancos de ahorros y créditos y corporaciones de crédito.

Párrafo I.- Para los fines de este impuesto se entiende por activos financieros productivos netos a) la cartera de préstamos neta de provisiones y b) las inversiones en valores netas de provisiones, excluyendo las inversiones en títulos de valores del Gobierno dominicano j y del Banco Central de la República Dominicana.

Párrafo II.- La tasa del impuesto a los activos financieros productivos netos establecido por la parte capital del presente artículo será de uno por ciento (1%) anual, sin que exceda la renta neta imponible antes del gasto generado por este impuesto calculado sobre el monto total de los activos financieros productivos netos promedio del ejercicio, a partir de los primeros setecientos millones de pesos (RD\$700,000,000.00) de cada entidad de intermediación financiera.

Párrafo III.- La liquidación de este impuesto se efectuará mediante el formulario o medio que disponga la Dirección General de Impuestos Internos para esos fines, el cual deberá presentarse en la misma fecha en que se presenta el Impuesto sobre la Renta y se pagará en la fecha límite fijada para el pago del citado Impuesto sobre la Renta.

Párrafo IV.- Mensualmente se pagará un anticipo, dentro de los primeros quince (15) días de cada mes, equivalente a aplicar sobre los activos productivos de ese mes una doceava parte (1/12) del uno por ciento (1%).

Párrafo V.- La presentación y pago de este impuesto exonera de obligación de liquidar y pagar el impuesto a los activos establecidos por la Ley No.557-05, del 13 de diciembre de 2005. Excepto para aquellas entidades que por esta misma ley no tengan la obligación del pago del impuesto del uno por ciento (1%), conforme al Párrafo II de este artículo.

Párrafo VI.- El monto liquidado por concepto de este impuesto se considerará un gasto deducible para fines del Impuesto sobre la Renta que deba ser pagado en el mismo ejercicio fiscal.

Párrafo VII.- El impuesto establecido en la parte capital de este artículo estará vigente por un período dos (2) años, correspondiente

a veinticuatro (24) meses contados a partir de la promulgación de la presente ley, aplicable en los ejercicios fiscales 2011, 2012 y 2013, en los que se liquidará en la proporción del año calendario en que este vigente en cada uno de esos ejercicios. Vencido el plazo de veinticuatro (24) meses el referido impuesto quedará derogado automáticamente sin prórroga alguna.”

Subsección III

Declaraciones en el ITBIS

I.- Textos Legales.

Expresa el artículo 353 del Código Tributario que los contribuyentes del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) deberán presentar una declaración jurada de las actividades gravadas, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento, y que esta declaración deberá ser presentada en el transcurso de los primeros 20 días de cada mes, aún cuando no exista impuesto a pagar. En su literal a) este artículo señala que en el ITBIS el período fiscal es el mes calendario.

Con respecto al ITBIS en las importaciones de bienes el artículo 354 del Código establece que el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con los impuestos aduaneros correspondientes, en la forma y condiciones que establezcan los Reglamentos.

Por su parte, el artículo 24 del Reglamento No.293-11, para la Aplicación del ITBIS, establece lo siguiente:

“Las declaraciones juradas mensuales previstas en el artículo 353 del Código, deberán ser presentadas por los contribuyentes en las Administraciones Locales u otro medio autorizado por la administración, dentro de los primeros 20 días del mes siguiente al que corresponda la declaración, en un formulario que para tal efecto pondrá a su disposición la Dirección General de Impuestos Internos.

Párrafo I. La Dirección General de Impuestos Internos podrá requerir de los contribuyentes la presentación de los documentos que dan origen a la liquidación de la declaración jurada.

Párrafo II. A fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de este impuesto, la Dirección General de Impuestos Internos podrá disponer mediante Norma General que los pequeños y medianos contribuyentes de ITBIS presenten sus declaraciones juradas, conforme las disposiciones legales para dichos contribuyentes.

Párrafo III. Las rectificativas de las declaraciones juradas realizadas por el contribuyente, por la cual modifica una partida o valor puntual de la misma, deberá presentarse ante la Administración Local correspondiente al domicilio del contribuyente. La rectificación de la declaración podrá reducir el monto del impuesto resultante o aumentar el saldo a favor presentado en su declaración anterior, previa autorización de la Administración Tributaria.”

II.- Características de la Declaración de ITBIS.

De conformidad con lo anterior podemos observar que la declaración jurada mensual del ITBIS presenta las siguientes características:

a) La declaración jurada del ITBIS debe ser presentada todos los meses, en el transcurso de los primeros 20 días de cada mes, aún cuando no exista impuesto a pagar, en la Administración Local u otro medio o local autorizado por el Fisco.

b) Se presenta en el Formulario IT-1 suministrado por la Dirección General de Impuestos Internos, que incluye la razón social o nombre del contribuyente, su número del Registro Nacional de Contribuyentes, el monto de las operaciones realizadas gravadas y exentas, el impuesto bruto determinado, así como también los impuestos cargados en sus compras y el impuesto a pagar. Además, el Fisco podrá requerir de los contribuyentes la presentación de los documentos que dan origen a la liquidación de la declaración jurada.

c) Con la finalidad de facilitar el cumplimiento del ITBIS de los pequeños y medianos contribuyentes, la DGII podrá disponer que estos presenten sus declaraciones juradas en sub-períodos anuales de varios meses.

d) Las rectificativas voluntarias de las declaraciones juradas deberán presentarse ante la Administración Local del domicilio del

contribuyente. Cuando la rectificativa reduzca el monto del impuesto resultante o aumente el saldo a favor presentado en su declaración anterior, se requerirá la previa autorización de la Administración Tributaria.

e) Cuando se trata de importaciones de bienes, el ITBIS se liquida y paga conjuntamente con los impuestos aduaneros correspondientes.

Subsección IV

Declaraciones en el Impuesto Selectivo al Consumo

De conformidad con el artículo 368 del Código Tributario, en el caso de las transferencias y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto Selectivo al Consumo el impuesto se liquidará y pagará mensualmente, para lo cual los contribuyentes deberán presentar una declaración jurada de las transferencias y prestaciones de servicios realizadas en el mes anterior, acompañada de los documentos que establezca el Reglamento, y pagar simultáneamente el impuesto. La presentación de la declaración jurada así como el pago de este impuesto deberá efectuarse dentro del plazo establecido para liquidación y pago del ITBIS.

Con respecto a las importaciones de bienes el artículo 369 del mismo Código señala que “el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con los impuestos aduaneros correspondientes, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento.”

Por su parte, el Reglamento No.79-03, para la aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo, establece que “para los efectos del artículo 368 del Código Tributario, el contribuyente presentará una declaración jurada con los datos y documentos requeridos por la Dirección General de Impuestos Internos, dentro de los primeros 20 días de cada mes, aún cuando no exista impuesto a pagar.” Agrega este artículo que en caso de pagarse impuesto selectivo en la adquisición de alcohol utilizado como materia prima para la elaboración de bebidas alcohólicas, el mismo será deducible del impuesto que deba pagarse al momento de transferir el producto terminado.

Las declaraciones juradas del Impuesto Selectivo al Consumo se presentan en el Formulario ISC-02, para Bebidas Alcohólicas y

Cigarrillos; Anexos ISC-02-B, para Detalles como litros, cajas, etc.; IST-01, para las Telecomunicaciones; y el ITC-01 para las retenciones en el Impuesto a Cheques y Transferencias Bancarias. Cuando se trata de bienes importados la declaración se efectúa en el momento de la Declaración de los derechos aduaneros.

Subsección V

Declaraciones en el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria

I.- Tasa y Materia Gravada.

La Ley No.18-88, de fecha 5 de febrero de 1988, establece un impuesto anual de un 1% sobre el valor de las Propiedades Inmobiliarias, que recae sobre todos aquellos inmuebles destinados a viviendas y a actividades comerciales pertenecientes a personas físicas y sobre los solares urbanos no edificados, cuyo valor incluyendo el del solar donde estén edificados, sea superior a RD\$5 millones, ajustados anualmente por inflación. Las personas jurídicas no pagan este impuesto porque pagan el Impuesto sobre Activos.

Una sentencia del Tribunal Superior Administrativo, señala que *“los solares urbanos sólo podrán ser gravados con este impuesto (Ley No.18-88), cuando los mismos se encuentran en ciudades ya urbanizadas, y no grandes extensiones de terreno, que en el caso de la especie se trata de una parcela ubicada en el Pedregal, lugar del Tamarindo del Km. 23 de la Autopista Duarte.”* (Sentencia del TCT No. 079-2003, de fecha 16 de diciembre del 2003). Asimismo, en sentencia más reciente, este mismo tribunal señaló que *solar rural es aquel ubicado en o cerca del campo, es decir fuera de los límites de la ciudad, que no tiene calle, luz, agua, ningún tipo de edificación ni de vivienda ni comercial.* (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.014-2009, de fecha 5 de febrero del 2009)

En consecuencia, para que esté gravado con el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria, el inmueble debe ser urbano y pertenecer a una persona física, pues si pertenece a una persona moral o a un negocio de único dueño dicho inmueble no pagaría este impuesto, sino el Impuesto sobre Activos.

II.- Declaración y Pago.

Para declarar un inmueble nuevo por ante el Fisco se debe acudir al área de Tasación de Bienes de la Administración o Agencia Local que corresponda al inmueble o al del domicilio de su propietario, con una fotocopia del certificado de título o matrícula del inmueble, fotocopia de la cédula del propietario y copia de los planos de construcción si se trata de una casa o edificio (no de un solar ni apartamento). Una vez allí se realiza la inscripción del inmueble, señalando con detalles la dirección exacta del mismo. Registrado el inmueble la DGII le asigna un número de referencia, como forma de identificarlo desde el punto de vista fiscal.

No obstante, en los casos de transferencias de inmuebles por ventas u otras enajenaciones la DGII se encarga de reinscribir el inmueble a nombre del nuevo propietario, para lo cual toma como base el contrato de compra y los otros documentos que suministra a la DGII el comprador al momento de acudir a la DGII a pagar el Impuesto sobre Transferencias de Inmuebles, contemplado en la Ley No.831.

De conformidad con el artículo 4 de la Ley 18-88 el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria (IPI) debe ser pagado por el propietario en cuotas semestrales, dentro de los primeros 10 días del mes siguiente a la fecha de pago, en la Agencia Local correspondiente, o en la Tesorería Municipal en donde no hay Agencia Local.

En este sentido, la declaración jurada del Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria debe presentarse dentro de los primeros 60 días de cada año, es decir antes de finalizar el mes de febrero de cada año, y el impuesto debe pagarse en 2 cuotas semestrales: la primera cuota antes del 11 de marzo y la segunda cuota antes del 11 de septiembre de cada año.

Señala el artículo 7 de la Ley que el propietario de un inmueble gravado estará obligado a presentar anualmente dentro de los primeros 60 días del año, ante la Dirección General de Impuestos Internos, una Declaración Jurada sobre el valor del inmueble gravado con este impuesto, conjuntamente con cualquier documento que a juicio de dicha Dirección General, sea necesario para valorar esos inmuebles, con los datos necesarios para su identificación y cuantificación y deberá pagar en ese lapso, sus primeras cuotas semestrales.

En razón de que el artículo 1 de la Ley 18-88 dispone que el impuesto será determinado sobre el valor que establezca la Dirección General

de Catastro Nacional, el párrafo II del artículo 7 de esta Ley establece que la declaración deberá estar acompañada de la correspondiente certificación de avalúo expedida por la Dirección General de Catastro. Sin embargo, en la práctica, la DGII fija el valor del inmueble conforme a estudios realizados sobre los inmuebles urbanos y su ubicación.

Ha sido juzgado que *corresponde al propietario del inmueble presentar todos los años ante la DGII su Declaración sobre Propiedad Inmobiliaria.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.056-2009, de fecha 13 de julio del 2009; Sentencia de la Primera Sala del TCT No.056-2009, de fecha 17 de septiembre del 2009)

Sin embargo, en la práctica la declaración jurada de este impuesto no es presentada a la DGII por el sujeto pasivo, sino que la misma es hecha de oficio por el propio Fisco, conforme a los valores y parámetros que sobre las propiedades inmobiliarias posee dicha institución. Es decir, en la fecha establecida para presentar la declaración el interesado se acerca a la DGII y es la ésta quien emite la declaración y el interesado solo la firma y la devuelve a la DGII. Esta situación ha provocado que algunos contribuyentes hayan interpuesto recursos judiciales en contra de los valores puestos en dichas declaraciones por la DGII, bajo el argumento de que solo Catastro Nacional puede valorar las propiedades inmobiliarias.

Originalmente mediante sentencia del Tribunal Superior Administrativo se estableció que la tasación hecha por Catastro Nacional, en base a la Ley 317 de 1968, no reflejaba los valores actuales y que la DGII podía hacer tasaciones a los fines tributarios (Sentencia del TCT, de fecha 26 de junio del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.387), y que podía admitirse una valoración de inmueble hecha por un tasador independiente, por encima de la tasación hecha por el Fisco (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.014-2009, de fecha 5 de febrero del 2009), e incluso se había decidido que el valor del Inmueble lo determina la Dirección General de Catastro Nacional, pero a falta de esta determinación la DGII podía determinarlo, (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.056-2009, de fecha 13 de julio del 2009; Sentencia de la Primera Sala del TCT No.056-2009, de fecha 17 de septiembre del 2009).

Sin embargo, mediante sentencia reciente el Tribunal Superior Administrativo falló en el sentido de que de acuerdo con la Ley No.108-2005 sobre Registro Inmobiliario y del Reglamento General de Mensuras

y Catastro, el Catastro Nacional es el único organismo con autoridad jurídica para certificar y valorar los bienes inmuebles de la República, para fines de contribución fiscal. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.078-2009, de fecha 30 de octubre del 2009)

En la actualidad la declaración jurada del Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria se presenta en el Formulario IPI00103 que prepara y emite la DGII. Cualquier solicitud de certificación de IPI se hace a través de una carta o llenando el Formulario FI-13.

Subsección VI

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La Ley No.2569, promulgada en fecha 4 de diciembre de 1950, estableció el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señalando en su artículo 1 que 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 que se realice por disposición de última voluntad del causante, es decir por testamento. Agrega que este impuesto tendrá por base: a) Todos los bienes, muebles e inmuebles situados en el país; y b) Todos los bienes muebles cual sea su naturaleza y situación, cuando el *de-cujus* sea dominicano o haya tenido su último domicilio en el país.

I.- Impuesto sobre Sucesiones.

En lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones, dicho impuesto está a cargo de los herederos, sucesores y legatarios, y recae:

- 1) Sobre todo activo de la sucesión, cuando la transmisión es hecha a un causahabiente universal;
- 2) Sobre las porciones de cada una de los coparticipes, cuando estos concurren a la sucesión como causahabientes a título universal; y
- 3) Sobre cada legado hecho a título particular.

De conformidad con el artículo 6 de esta Ley No.2569, la tasa del impuesto es de un 3% de la masa sucesoral, luego de realizadas las deducciones correspondientes.

Dispone el artículo 24 de esta Ley que los herederos, sucesores, legatarios y donatarios están obligados a presentar conjunta y separadamente una declaración escrita en quintuplicado, jurada ante un Notario Público o ante Juez de Paz cuando por no existir Notario en esa jurisdicción, dicho Juez de Paz haga las veces de tal, que contenga las menciones y datos siguientes:

a) Nombre y apellido de la persona fallecida, indicación de su último domicilio, y lugar y fecha del fallecimiento.

b) Nombre, apellido, edad, profesión, domicilio y cédula personal de identidad de cada declarante, y grado de parentesco con el difunto.

c) Enumeración de los presuntos herederos y legatarios y grado de parentesco de cada uno de estos con el difunto.

d) Naturaleza de la sucesión, esto es, si es testamentaria o *Abintestato*.

e) Si esta ha sido o no aceptada, y si la aceptación ha sido pura y simple o a beneficio de inventario.

Esta declaración del Impuesto sobre Sucesiones se acompaña de los documentos siguientes:

a) Certificación del acto de aceptación de la sucesión, si la hubiese.

b) Certificación de cualquier acto de renuncia, si la hubiese.

c) Inventario auténtico o privado, en quintuplicado, y avalúo de los bienes de sucesión, con indicación de la naturaleza y situación de estos, y de todos los datos que puedan servir para identificarlos, con relación de las deudas activas y pasivas de la sucesión, con nómina de los deudores y acreedores, y sus domicilios y residencias.

d) Original o copia certificada del testamento, si lo hubiere, acompañado de cuatro copias del mismo.

En realidad la declaración jurada del Impuesto sobre Sucesiones se presenta en el Formulario SD-1, el cual es suministrado por la DGII, y se deben anexar los siguientes documentos:

- 1) Acta de defunción;
- 2) Copia de la cédula del fallecido;
- 3) Actas de nacimiento de los herederos;
- 4) Acta de matrimonio, si estaba casado;
- 5) Comprobantes de los gastos funerarios y de última enfermedad;
- 6) Copia del Testamento, si existe;
- 7) Copia de Títulos de Propiedad;
- 8) Copia de Certificados de cuentas bancarias y financieras;
- 9) Copia de Matrículas de Vehículos;
- 10) Copia de Certificados de Acciones de sociedades;
- 11) Pagarés o contratos de deudas o hipotecas;
- 12) Cualquier otro Certificado, título de bienes, contrato de compra de bienes no registrados, acreencias, deudas, hipotecas, etc que sirva para determinar el patrimonio del fallecido.

Señala el artículo 25 que las declaraciones prescritas en el artículo anterior deberán ser hechas al Agente Local de Impuestos Internos del lugar en que se haya abierto la sucesión. En las poblaciones donde no existan Agentes Locales de Impuestos Internos las declaraciones serán recibidas por el Tesorero Municipal, el cual deberá remitirlas dentro de las 48 horas de recibidas, al Agente Local de Impuestos Internos de su jurisdicción.

Como puede observarse y a diferencia de otras declaraciones tributarias, en estos casos la firma del declarante debe ser legalizada por Notario Público.

Estas declaraciones para fines de Impuesto sobre Sucesiones deberán ser hechas dentro de los 90 días de la fecha de apertura de la sucesión, según dispone el artículo 26 de la Ley. Sin embargo, la Dirección General de Impuestos Internos podrá conceder prórrogas de este plazo cuando así lo solicite el interesado, y existan razones justificadas para ello.

Expresa el artículo 27 que una vez sea recibida la declaración por el Agente Local de Impuestos Internos, este deberá remitir inmediatamente

el original y todas las copias del expediente a la Dirección General de Impuestos Internos, la cual dispondrá su verificación e informe, cuando el interés fiscal así lo requiera. No obstante, la Dirección General de Impuestos Internos tiene facultad para dirigirse a los interesados y a toda clase de particulares en solicitud de los informes, ampliaciones y explicaciones que estimaren necesarios para el cumplimiento de su cometido.

Si después de efectuada la verificación y depuración prescritas en el artículo anterior, la Dirección General de Impuestos Internos apreciare que la declaración y el inventario son exactos y verídicos, dispondrá que se proceda a la liquidación del impuesto. Si por el contrario apreciare que la declaración y el inventario no son completos, sinceros, exactos o ajustados a la ley, someterá al contribuyente por conducto de los declarantes, mediante carta certificada, las observaciones o modificaciones que considere de lugar, y si los contribuyentes las aceptan dentro de 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 a que se refiere el artículo 24 de esta Ley, no la hubieren presentado en los plazos indicados en el artículo 26.

Dispone el artículo 30 de la Ley que una vez hecha la liquidación del impuesto esta se notificará a los contribuyentes, por conducto del declarante, los cuales deberán efectuar su pago dentro de los 30 días de la notificación, siendo estos solidariamente responsables del pago del impuesto liquidado. Este pago deberá ser hecho en la Agencia Local de Impuestos Internos de la jurisdicción correspondiente.

Con respecto a las sanciones, el artículo 16 de la Ley de Reforma Tributaria No.288-04, de fecha 23 de septiembre del 2004, al modificar el artículo 6 de la Ley 2569, estableció que "los recursos y sanciones aplicables para este impuesto, serán los establecidos en el Título I del Código Tributario", entre ellos mora e intereses indemnizatorios. Sin embargo, en la práctica y quizás para no hacer de los recargos e intereses un costo muy alto para los contribuyentes, casi expropiatorios, el Fisco solo aplica recargos hasta un límite de un 50%, conforme disponía el antiguo artículo 30 de la Ley 2569, que consagraba que la no presentación de la declaración para los fines de pago de los impuestos sobre sucesiones, en los plazos establecidos en la presente ley, daría lugar

a la aplicación de un recargo sobre el impuesto que deban satisfacer los infractores, de conformidad con una escala mensual que iba desde un 10% hasta un 50%.

Al igual que lo establece el artículo 244 del Código Tributario, el artículo 35 de la Ley No.2569 expresa que “la falsedad en las declaraciones o en los inventarios se castigarán como el perjurio.”

II.- Impuesto sobre Donaciones.

Señala el artículo 15 de la Ley No.2569 que toda transmisión de bienes hecha por acto de donación entre vivos, queda sujeta al pago del Impuesto sobre Donaciones. De conformidad con el artículo 6 de esta Ley la tasa del impuesto para el caso de las donaciones es de un 25% del valor de la donación. El impuesto estará a cargo de los donatarios y recaerá sobre el valor de los bienes donados, según el artículo 16.

Expresa el artículo 24 de esta Ley que los donatarios están obligados a presentar conjunta y separadamente una declaración escrita en quintuplicado, jurada ante un Notario Público o ante Juez de Paz cuando por no existir Notario en esa jurisdicción, dicho Juez de Paz haga las veces de tal, que contenga las menciones y datos siguientes:

- a) Calidad de los contratantes;
- b) Grado de parentesco entre ellos;
- c) Valor, naturaleza y situación de los bienes enajenados;
- d) Cargas impuestas a los interesados;
- e) Proporción entre los aportes si se trata de la constitución o modificación de una sociedad;
- f) Gravámenes que pesan sobre los bienes enajenados;
- g) Causa de la exención, si la hubiese; y
- h) Los demás datos necesarios para la mejor aplicación del impuesto.

Como puede observarse y al igual que ocurre respecto del Impuesto sobre Sucesiones, en estos casos la firma del declarante debe ser legalizada por Notario Público. A esta declaración se anexarán las actas en que consten las convenciones referentes a las donaciones.

Señala el artículo 26 de la Ley No.2569 que las declaraciones para fines del Impuesto sobre Donaciones deberán efectuarse dentro de los 30 días siguientes de la fecha de otorgamiento de la donación. Sin embargo, la Dirección General de Impuestos Internos podrá conceder prórrogas de estos plazos cuando así lo solicite el interesado, y existan razones justificadas para ello. Una vez recibida la declaración por el Agente Local de Impuestos Internos, este deberá remitir inmediatamente el original y todas las copias del expediente a la Dirección General de Impuestos Internos, la cual dispondrá su verificación e informe, cuando el interés fiscal así lo requiera.

La declaración jurada del Impuesto sobre Donaciones es presentada en el Formulario SD-1, suministrado por la Administración Tributaria.

Subsección VII

Impuesto sobre los Combustibles Fósiles

En la actualidad en el país existen dos tipos de impuestos distintos que gravan los combustibles fósiles: a) Impuestos Específicos; y b) Impuestos Ad-Valorem.

I.- Impuestos Específicos.

La Ley No.112, del 16 de noviembre del 2000, estableció un impuesto al consumo de combustibles fósiles y derivados del petróleo despachados a través de la Refinería Dominicana de Petróleo, S.A. (Refidomsa) u otra empresa, o importado al país directamente por cualquier otra persona física o empresa para consumo propio o para la venta total o parcial a otros consumidores. El impuesto se fija en moneda local de curso legal, en RD\$ por cada galón americano de combustible.

Esta ley señala en su artículo 3 que “toda empresa que opere en el país instalaciones de importación, procesamiento, mezclado y/o almacenamiento de combustibles con el propósito de suplir el mercado nacional o para uso propio, a través de facilidades de despacho de camiones cisternas u oleoductos que se interconecten con facilidades de empresas consumidoras, se constituirá en agente de retención para el pago del impuesto al consumo de todo el combustible que despache”, estando

a cargo de la Dirección General de Aduanas fiscalizar los volúmenes de combustibles importados, según se dispone en el artículo 4.

Asimismo, en su artículo 5 esta ley señala que “la Dirección General de Aduanas estará encargada de fiscalizar los volúmenes de combustibles suplidos al mercado desde las facilidades de despacho referidas en el artículo 3 de la presente ley” y que los impuestos correspondientes a los combustibles despachados por los agentes de retención deben ser pagados a la Tesorería Nacional, mediante cheques certificados, en los próximos 7 días siguientes.

El Ministerio de Hacienda, a través de la Tesorería Nacional, es la entidad responsable de la administración de las recaudaciones de este impuesto y determinará, vía resoluciones administrativas, los procedimientos a seguir y los mecanismos para contabilizar y realizar los pagos de este impuesto, según manifiesta el artículo 6 de esta Ley 112-00.

En la actualidad no existe un formulario especial para presentar la declaración jurada de este impuesto al combustible fósil contemplado en la Ley No.112-00, sino que el pago se realiza con la presentación del manifiesto de importación y una carta de la empresa citando los combustibles importados.

II.- Impuesto Advalorem.

Este impuesto aparece en la Ley No.557-05, sobre Reforma Tributaria, de fecha 8 de diciembre del año 2005, promulgada el 13 de diciembre del año 2005, en cuyo artículo 23 se establece que en adición al gravamen sobre combustibles fósiles y derivados del petróleo dispuesto por la Ley No.112-00, del 29 de noviembre de 2000, se establece un Impuesto Selectivo de 16% *ad-valorem* sobre el consumo interno de dichos combustibles fósiles y derivados del petróleo, cuya base imponible será el precio de venta fijado por el Ministerio de Industria y Comercio, mediante resoluciones dictadas al efecto semanalmente.

Señala este artículo 23, que este impuesto deberá ser retenido y pagado a la DGII por las personas físicas o empresas procesadoras, refinadoras, suplidoras o distribuidoras de los productos gravados o por aquéllas que se autoabastezcan directamente de los mismos. Establece que la obligación del pago del impuesto se genera con la primera trans-

ferencia interna, venta o compra para autoabastecimiento de los productos gravados.

El pago del impuesto debe ser realizado el primer día laborable de cada semana, en base a los precios fijados la semana anterior por el Ministerio de Industria y Comercio, correspondiendo a la DGII establecer, a través de normas reglamentarias, el procedimiento de pago para aquellas empresas que realicen compras directas para autoabastecimiento.

En la actualidad no existe un formulario especial para presentar la declaración jurada de este impuesto al combustible fósil contemplado en la Ley No.557-05, sino que el pago se realiza con la presentación del manifiesto de importación y una carta de la empresa citando los combustibles importados.

Sección IV

La Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria

El artículo 66 del Código Tributario señala que “dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los siguientes casos:

1) Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria;

2) Cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables; y

3) Cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los llevare o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles.

Para practicar la determinación de oficio la Administración Tributaria puede utilizar los siguientes dos métodos:

a) Sobre base Cierta o Directa.

Es cuando el Fisco conoce todos los elementos esenciales del tributo, necesarios para practicar la determinación, y puede determinar la obligación tributaria conforme a la realidad de los hechos.

b) Sobre base Presunta o Estimada o Indirecta.

Es cuando la Administración Tributaria solo conoce algunos de los elementos esenciales para determinar la obligación tributaria del contribuyente, debiendo acudir a métodos indirectos de conocimiento, aplicando presunciones, índices o parámetros para completar los datos necesarios para practicar la determinación.

Mediante la determinación de oficio de la obligación tributaria la ley le concede a la Administración Tributaria la potestad de determinar la obligación tributaria del sujeto pasivo, ya sea sobre base cierta o sobre base presunta o estimada. Cuando esta determinación de oficio se hace sobre bases estimadas, es decir a través de índices, parámetros, comparaciones, movimientos económicos y bancarios y otros factores que son previamente fijados por la ley o por el Fisco, recibe el nombre de estimación de oficio.

Para ayudar a estimar de oficio la obligación tributaria en aquellos casos en que el Fisco debe utilizar el método de indirecto o presuntivo por no contar con todos los elementos necesarios, el artículo 35 del Código Tributario 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."

Sin embargo, y como estudiaremos más adelante al tratar el tema de la Facultad de Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria, si bien la ley le otorga a la Administración Tributaria una facultad para presumir o estimar de oficio la obligación tributaria del sujeto pasivo, este no es un poder soberano ni arbitrario que puede ejercerse mediante juicios exclusivamente subjetivos o que se aparten exageradamente de la realidad, sino que debe practicarse lo más cercano posible a la realidad de los hechos y del contribuyente, y nunca servir de instrumento de sanción ni puro interés fiscal, debiendo ceder en todos los casos en que la determinación pueda efectuarse sobre base cierta.

En virtud de que la determinación de la obligación tributaria debe hacerse conforme a los lineamientos y parámetros indicados por la ley, se entiende que el acto de determinación de oficio, ya sea sobre base cierta o sobre base presunta o estimada, es un acto Reglado por la ley, que no da lugar a facultades discrecionales por parte de la Administración, por

tratarse de una norma sustantiva de la obligación, siendo la ley y no la Administración Tributaria, quien establece los elementos esenciales de todo tributo.

A su vez, la determinación de oficio, es decir aquella practicada por la Administración Tributaria, ya sea sobre base cierta o sobre base presunta o estimada, es siempre un acto Recurrible en Reconsideración o Reclamación (artículo 57 del Código Tributario y 176 de la Ley de Aduanas) y posteriormente ante el Tribunal Superior Administrativo (artículo 139 del Código Tributario).

Por su parte, se entiende que cuando se trate de una determinación de oficio sobre base presunta o estimada, el acto de determinación de oficio practicado por la Administración Tributaria debe ser Motivado, como garantía de los derechos de los contribuyentes y como medio para que los tribunales puedan constatar la aplicación correcta de la ley en el proceso de determinación de oficio.

Finalmente, cuando la Administración Tributaria practica una determinación de oficio, ya sea sobre base cierta o estimada, debe notificársela al sujeto pasivo para que este proceda al pago del impuesto o a interponer los recursos que la ley permite, en caso de no estar de acuerdo con dicha determinación de oficio.

CAPÍTULO VII

Los Modos de Extinción de la Obligación Tributaria

Al hablarse del tema de los modos de extinción de la obligación tributaria, tres conceptos distintos deben ser tomados en consideración: Obligación Tributaria; Extinción; y, Modos.

1) Obligación Tributaria.

Aunque la obligación tributaria fue estudiada con anterioridad, podría afirmarse que la obligación tributaria consiste en la obligación que tiene el sujeto pasivo, ya sea contribuyente o responsable, de pagar el tributo debido. Pero si bien es cierto que la obligación tributaria únicamente se refiere al pago de los tributos, es importante, al tratarse el tema de la extinción de las deudas tributarias, tener en cuenta los accesorios de la obligación tributaria, como son las deudas por concepto de recargos, intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias.

2) Extinción.

Cuando se habla de extinción de la obligación tributaria hacemos referencia a la liberación o desaparición de la deuda que por concepto de los tributos tiene el sujeto pasivo frente a la Administración Tributaria. La extinción de la deuda tributaria, por lo tanto, libera al sujeto pasivo de su compromiso de pago.

3) Modos.

Los modos de extinción de la obligación tributaria constituyen las causas, medios o canales utilizados por el sujeto pasivo para lograr la extinción de su deuda tributaria.

En vista de que el vínculo jurídico que une al sujeto pasivo y a la Administración Tributaria tiene un carácter estrictamente legal, no

contractual, y en razón del Principio de Legalidad Administrativa consagrado en el artículo 4 de la Constitución de la República, según el cual la Administración Pública solo está facultada para realizar los actos que le permita la ley, los modos de extinción de la obligación tributaria deben estar expresamente contemplados en una disposición legal, y no en un reglamento, norma o convención que se realice entre los sujetos pasivos y la Administración Tributaria.

En Derecho Común existen varios modos de extinción de las obligaciones, entre los cuales se citan las siguientes: Pago, Compensación, Confusión, Prescripción, Condonación, Transacción e Incobrabilidad.

Sin embargo, en materia tributaria la Condonación de deudas por la propia decisión del Fisco es imposible, pues la única fuente de la obligación tributaria es la ley, lo que implica que el crédito tributario nace de la ley, no de la voluntad de las partes y por eso el acreedor tributario, es decir el sujeto activo, no puede renunciar a su deber de cobrar la deuda ni disponer de ella o perdonarla o condonarla, pues no es una deuda que le pertenece al Fisco, sino al Estado. Solo la ley puede permitir la condonación.

Lo anterior también sucede respecto de la Incobrabilidad del crédito fiscal, es decir con aquellas deudas de difícil o imposible cobro. No obstante, es normal que la ley autorice descartar el cobro de aquellas deudas insignificantes, cuyo procedimiento de cobro puede resultar más costoso que el cobro mismo. También es práctica en nuestro país, aunque la ley no lo autorice, que se declare como incobrable o sin interés fiscal este tipo de deudas, simplemente dejándolas que prescriban.

Asimismo, nada impide que la ley le otorgue a la Administración Tributaria una potestad especial para que en determinados casos pueda llegar a acuerdos con los sujetos pasivos, de la siguiente manera:

a) Una Determinación en común acuerdo o Concordato Fiscal, mediante el cual Fisco y contribuyente se ponen de acuerdo para determinar la obligación tributaria y el monto a pagar; o

b) Un Acuerdo de Pago de la obligación tributaria y sus accesorios, es decir un acuerdo para que el pago de la deuda se realice por parte, en distintas cuotas y períodos de tiempo, sobre todo en aquellos casos en que la Administración Tributaria puede considerar el cobro

como difícil o cuando entienda que el pago inmediato podría poner en aprietos financieros innecesarios al deudor.

Sin embargo, de todas estas causas o modos de extinguir la obligación tributaria, el Código Tributario solo hace referencia a cuatro, que son:

- 1) El Pago;
- 2) La Compensación;
- 3) La Confusión; y
- 4) La Prescripción.

En efecto, señala textualmente el artículo 15 del Código Tributario que “la obligación tributaria se extingue por las siguientes causas: a) Pago; b) Compensación; c) Confusión; y, d) Prescripción”, estableciendo en sus artículos del 16 al 25 normas respecto a cada uno de estos cuatro modos de extinción de la obligación tributaria.

Sección I

El Pago de la Obligación Tributaria

I.- Definición.

De conformidad con el artículo 16 del Código Tributario “el pago es el cumplimiento de la prestación del tributo debido y debe ser efectuado por los sujetos pasivos.” Aunque este artículo 16 únicamente habla del pago del “tributo debido”, el mismo debe ser interpretado en un sentido amplio, para abarcar también los pagos por conceptos de recargos, intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias, pues, como se verá más adelante, en su único párrafo y refiriéndose al pago realizado por terceros, este artículo hace referencia a “lo pagado a título de tributos, intereses, recargos y sanciones.”

Para que el pago de la obligación tributaria pueda realizarse es preciso que previamente se haya practicado la determinación de la obligación tributaria cuyo pago se pretende efectuar, pues la determinación es el acto que declara la ocurrencia del hecho generador y calcula el monto de los impuestos a pagar. Al efectuarse el pago, la Administración Tributaria debe entregar un recibo o comprobante de pago, el cual sirve

como medio de prueba. No obstante, nada impide que el contribuyente pueda realizar pagos a cuenta o anticipos para ser aplicados a futuros impuestos a pagar.

II.- Quién Debe o Puede Pagar.

De conformidad con el artículo 16 del Código Tributario, el pago “debe ser efectuado por los sujetos pasivos”, es decir por el contribuyente o responsable que deba cumplir con la obligación tributaria.

Sin embargo, de acuerdo a lo expresado por el párrafo único del artículo 16 del Código Tributario, “los terceros pueden efectuar el pago por los sujetos pasivos, con su conformidad expresa o tácita, subrogándose en los derechos del sujeto activo para reclamar el reembolso de lo pagado a título de tributos, intereses, recargos y sanciones, con las garantías legales, preferencias y privilegios sustanciales del crédito tributario, que establece el artículo 28 de este Código.”

De la lectura del artículo 16 del Código Tributario se puede extraer que el pago puede ser realizado por las siguientes personas:

A) El Contribuyente.

Según el artículo 5 del Código Tributario contribuyente “es aquel respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.” Sin embargo, se había señalado que existen casos en los cuales una persona puede pasar a ser contribuyente por un hecho generador que se verificó en otra persona, como por ejemplo el heredero o legatario de un sujeto fallecido que era deudor del Fisco.

De acuerdo con el artículo 10 del Código Tributario “son obligados al cumplimiento de la obligación tributaria, todos los contribuyentes respecto de los cuales se verifique el hecho generador.”

B) El Responsable.

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

Cuando existe una disposición legal que obliga a una persona a ser responsable del pago de la obligación tributaria causada por un contribuyente, es al responsable a quien le corresponde cumplir con la obligación tributaria de ese contribuyente, es decir pagar el tributo, sin perjuicio de los casos en que puede existir solidaridad y que ya hemos comentado.

C) Los Terceros.

Aunque es cuestionable el grado de interés recaudatorio manifestado por los redactores del Código Tributario al permitir que un tercero pueda pagar la deuda tributaria de un sujeto pasivo, disfrutando, como se verá más adelante, de los privilegios y garantías que ofrece el crédito fiscal, lo cierto es que el párrafo del artículo 16 del Código Tributario permite que un tercero pueda pagar la deuda tributaria de un sujeto pasivo. Del análisis de este párrafo del artículo 16 del Código Tributario se pueden obtener las siguientes deducciones:

1) Cualquier tercero puede pagarle a la Administración Tributaria los tributos, recargos, intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias adeudados por un sujeto pasivo, sea contribuyente o responsable;

2) Para que un tercero pueda pagar la deuda tributaria de un sujeto pasivo, ese tercero necesita una aprobación expresa o tácita del sujeto pasivo cuya obligación tributaria desea pagar;

3) El tercero que le haya pagado a la Administración Tributaria las deudas un sujeto pasivo, tiene derecho a reclamarle a la Administración Tributaria el reembolso de los tributos, intereses, recargos y sanciones pecuniarias que haya pagado en exceso o en forma indebida;

4) El tercero que le haya pagado a la Administración Tributaria las deudas de un sujeto pasivo, con el consentimiento expreso o tácito del mismo, se subroga en los derechos del Fisco y por tanto puede reclamarle a ese sujeto pasivo el reembolso de los tributos, intereses, recargos y sanciones que haya pagado. De esta subrogación surgen las siguientes consecuencias:

a) Si el tercero le pagó a la Administración Tributaria con el consentimiento del sujeto pasivo, el tercero gozará, en su reclamación de reembolso contra el sujeto pasivo, de las garantías legales, preferen-

cias y privilegios del crédito tributario, señalados en el artículo 28 del Código, las que serán estudiadas más adelante.

b) Si el tercero le pagó a la Administración Tributaria sin el consentimiento del sujeto pasivo o en contra de su voluntad, el tercero no gozará, en su reclamación de reembolso contra el sujeto pasivo, de las garantías legales, preferencias y privilegios del crédito tributario y únicamente podrá incoar una acción civil en repetición en contra del sujeto pasivo.

Estas garantías, preferencias y privilegios de que disfruta el crédito tributario se refieren, según el artículo 28 del Código Tributario, a un derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y a un derecho de prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de las pensiones alimenticias debidas por la ley y de los salarios.

Cabe señalar, no obstante, que si bien es cierto que el párrafo del artículo 16 del Código Tributario le concede al tercero que paga las deudas tributarias de un sujeto pasivo las garantías legales, preferencias y privilegios consignados en el artículo 28 del mismo Código, es también cierto que ese tercero subrogado en los derechos de la Administración Tributaria deber utilizar, para fines del cobro de su acreencia, los procedimientos civiles ordinarios establecidos en el Código de Procedimiento Civil y no el procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria consignado en el Código Tributario, pues este último procedimiento pertenece exclusivamente a la Administración Tributaria.

Finalmente, es importante indicar que los acuerdos o convenios celebrados entre un sujeto pasivo y un tercero, por medio del cual ese tercero se obliga y compromete a pagar las deudas tributarias del sujeto pasivo, no son oponibles a la Administración Tributaria, la cual únicamente puede reconocer al sujeto pasivo como el auténtico deudor de la obligación, pues la determinación del sujeto pasivo no surge de un acuerdo de voluntades, sino de la estricta voluntad de la ley y un acuerdo entre personas no puede alterar o contradecir una ley de orden público, como es la ley tributaria. No obstante, un acuerdo de esta naturaleza, aunque es inoponible al Fisco, es válido entre las partes contratantes.

Es así como *Jarach*, con sobrada razón, afirma que “la sustitución de sujetos por los acuerdos privados no es oponible al Fisco como acreedor,

quien conserva la facultad de exigir el pago del sujeto indicado por la ley, con prescindencia de los contratos particulares y que el titular del beneficio sujeto al impuesto que impone a su contratante la obligación de hacerse cargo del impuesto mismo, recibe, en realidad, un beneficio adicional consistente en la liberación y transferencia del gravamen a la otra parte." (Curso Superior de Derecho Tributario)

III.- Cuándo Debe Pagarse.

En virtud de que no todos los tributos deben ser pagados en una misma fecha, el Código Tributario no puede establecer una norma general aplicable a todos los tributos, sino que, por el contrario, la fecha en que debe ser pagado cada tributo dependerá de las disposiciones específicas que se establezcan para cada caso en particular.

En principio, el pago debe efectuarse en la fecha establecida por la ley. En caso contrario, esto es si la persona obligada a pagarlo no cumple oportunamente con su obligación tributaria, se constituirá automáticamente en mora, "sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la Administración Tributaria", según expresa el artículo 26 del Código Tributario. En caso de mora, el incumplidor es pasible de la aplicación de recargos por mora, conforme al artículo 252 del Código Tributario, y del interés indemnizatorio establecido en el artículo 27 del mismo Código.

A) Fechas Normales de Pago.

Las fechas normales de pago de los impuestos internos nacionales son las siguientes:

1) Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas: A más tardar el día 31 de marzo de cada año, según artículo 110 del Reglamento No.139-98;

2) Impuesto sobre la Renta de Sociedades: Dentro de los 120 días siguientes al cierre de su ejercicio fiscal, según artículo 111 del Reglamento No.139-98;

3) Agentes de Retención o Percepción del Impuesto sobre la Renta: Dentro de los 10 días siguientes al mes en que se produjo la

retención o percepción del impuesto, según el artículo 61 del Reglamento No.139-98;

4) Impuesto Sustitutivo de Retribuciones Complementarias: A más tardar el día 10 de cada mes, en el Formulario IR-17, según el artículo 90 del Reglamento No.139-98;

5) Impuesto sobre Activos: Se presenta dentro de los 120 días siguientes al cierre del ejercicio fiscal, junto con la declaración del Impuesto sobre la Renta, y se paga en 2 cuotas: La primera dentro de los 120 días siguientes al cierre del ejercicio fiscal, después de presentarse la declaración, y la segunda 6 meses después;

6) ITBIS: Dentro de los 20 días siguientes al mes en que se generó el impuesto, según artículo 24 del Reglamento No.293-11;

7) Impuesto Selectivo al Consumo: Dentro de los 20 días siguientes al mes en que se generó el impuesto, según párrafo del artículo 368 del Código Tributario;

8) Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria: Se paga anualmente, en 2 cuotas: La primera antes del 11 de marzo y la segunda antes del 11 de septiembre;

9) Impuesto sobre Sucesiones: Dentro de los 20 días posteriores a la fecha en que el Fisco notifique el Pliego de Condiciones de este impuesto y la autorización de pago;

10) Impuesto sobre Donaciones: Dentro de los 20 días posteriores a la fecha en que el Fisco notifique el Pliego de Condiciones de este impuesto y la autorización de pago; y

11) Impuesto a los Combustibles Fósiles: Los jueves de cada semana, según Norma General No.01-10, de la DGII.

B) Las Prórrogas para Pagar.

Se ha dicho que, en principio, los tributos tienen que ser pagados en la fecha establecida. Sin embargo, el propio Código Tributario prevé otra excepción, al consagrar que la Administración Tributaria puede otorgar prórrogas para el pago.

Es así como el artículo 17 del Código Tributario establece que “la Administración Tributaria podrá conceder prórrogas para el pago

de tributos, que no podrá exceder del plazo de un año, cuando a su juicio, se justifiquen las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación. Las prórrogas deben solicitarse antes del vencimiento del plazo para el pago, y la decisión denegatoria no admitirá recurso alguno." En su párrafo I, este artículo agrega que "no podrán concederse prórrogas para el pago de tributos retenidos."

1) Contradicción de Textos.

De acuerdo con este artículo 17, parecería que las prórrogas únicamente pueden ser concedidas "para el pago de tributos" y no para el pago de multas, recargos y otras sanciones pecuniarias. Asimismo, no podrán concederse prórrogas para el pago de tributos retenidos, ya sea en calidad de agente de retención o percepción. Un aspecto contradictorio aparece, no obstante, entre los artículos 17, 50 literal f) y 329 del Código Tributario, en lo referente al tiempo de concesión de las prórrogas.

En efecto, mientras el artículo 17 del Código Tributario, refiriéndose a las Normas Generales aplicables a todos los tributos internos nacionales, establece que "la prórroga no podrá exceder del plazo de un año", el literal f) del artículo 50 del mismo Código, también refiriéndose a las Normas Generales aplicables a todos los tributos internos nacionales, consagra que "la Administración Tributaria podrá discrecionalmente, a petición de un contribuyente o responsable, ampliar hasta por sesenta (60) días el plazo para la presentación de las declaraciones."

Por su parte, el artículo 329 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, expresa que la Administración Tributaria podrá "prorrogar hasta por dos (2) meses el plazo para la presentación de la declaración jurada anual y el respectivo pago del impuesto." Ante esta situación, nos encontramos con dos normas generales contradictorias, que establecen plazos diferentes, y una norma especial aplicable únicamente al Impuesto sobre la Renta.

En razón de que una norma especial (Art.329) puede limitar para un caso específico el alcance de una norma general (Arts.17 y 50 f), debe afirmarse que las disposiciones del artículo 329 del Código Tributario no contradicen los artículos 17 y 50 letra f), y que, además, las disposiciones del artículo 329 únicamente podrán ser aplicables al caso específico de las prórrogas concernientes al Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, la verdadera contradicción radica entre los artículos 17 y 50 literal f), pues ambas disposiciones tienen un carácter general, aplicables a todos los tributos internos nacionales, y mientras una dice que “la prórroga no podrá exceder del plazo de un año”, la otra dice la prórroga es “hasta por sesenta (60) días.”

Podría argumentarse, no obstante, que no es cierto que exista una contradicción, pues mientras el artículo 17 se refiere a las “prórrogas para el pago de los tributos”, el literal f) del artículo 50 únicamente se refiere a prórrogas “para la presentación de las declaraciones” y no para el pago de los tributos. Sin embargo, entendemos que la anterior suposición podría ser válida para aquellos casos en los cuales el pago de los tributos no tenga que ir acompañada de una declaración tributaria de los contribuyentes o responsables, es decir de declaración y pago simultáneo, sino que existan plazos distintos para declarar y pagar. Pero, ¿qué sucede en aquellos casos en los que la ley exige que la declaración y el pago se efectúen conjuntamente? ¿Cómo podrían en este último caso separarse las normas distintas consagradas en los artículos 17 y 50 literal f)? La respuesta es que no existe ninguna forma, lo que implica una contradicción en los textos.

Ante la contradicción existente entre el artículo 17 y el literal f) del artículo 50 del Código Tributario, cabe hacerse la siguiente pregunta: ¿por cuál de los artículos debe regirse la Administración Tributaria? ¿Por el artículo 17, que contempla un plazo máximo de prórroga de un año o por el literal f) del artículo 50, que establece un plazo máximo de 60 días? Lo cierto es que el Código Tributario no contempla ninguna disposición sobre la forma en que deben ser interpretadas las normas del mismo y el derecho supletorio, al cual remite el párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, no arroja luz para esta solución, pues se trata de dos normas legales contradictorias.

Creemos que la solución a esta contradicción debe hacerse mediante una modificación del Código Tributario. Mientras tanto, y tomando en consideración que la potestad legal concedida en el artículo 17 es más amplia, siendo a su vez discrecional para el Fisco, esto es facultad del Fisco conceder o no prórrogas, entendemos que la Administración Tributaria puede regir sus actuaciones, en lo que respecta a las prórrogas, en base a las disposiciones del artículo 17, que le permite conceder prórrogas hasta por un máximo de un año.

2) Plazo para Solicitar la Prórroga.

Por otra parte, y en lo que respecta a las solicitudes de prórrogas, el artículo 17 del Código Tributario establece que las mismas deberán ser efectuadas por los interesados “antes del vencimiento del plazo para el pago” de los tributos. Sin embargo, este artículo 17, el cual traza una norma de carácter general, no señala con qué tiempo de antelación al vencimiento del plazo para pagar el tributo es que debe hacerse la solicitud de prórroga, lo cual implica que la misma podría hacerse en cualquier momento antes de este vencimiento. No obstante, el artículo 329 del Código Tributario, refiriéndose exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, consagra que la solicitud de prórroga deberá ser presentada a la Administración Tributaria “con una antelación de 15 días del vencimiento del plazo de presentación y pago” del tributo.

3) Potestad Discrecional del Fisco.

Conceder prórrogas para el pago de los tributos constituye una potestad discrecional de la Administración Tributaria. En efecto, de conformidad con los artículos 17, 50 literal f) y 329 del Código Tributario, la Administración Tributaria es libre para decidir si concede o no las prórrogas y por tanto su decisión no es susceptible de ningún recurso.

4) Silencio Administrativo.

Podría suceder que una persona le solicite oportunamente a la Administración Tributaria una prórroga para pagar el tributo y que simplemente la Administración Tributaria no responda la misma. ¿Qué debe hacerse en estos casos? Pudiendo ser considerado como un desliz de sus redactores, el Código Tributario no establece el valor que debe dársele al silencio de la Administración Tributaria, es decir si considerar el silencio como una aprobación a la prórroga o por el contrario, si entender que el silencio administrativo constituye de hecho una resolución denegatoria.

Sin embargo, haciendo una extensión del artículo 40 del Código Tributario, que expresa que “la presentación de una consulta no exime al consultante del cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias”, podría interpretarse que cuando una solicitud de prórroga para pagar el tributo no es respondida por la Administración Tributaria,

este silencio constituye una negación a tal solicitud. En este caso, el sujeto pasivo estaría en la obligación de pagar el tributo debido dentro de la fecha establecida para su pago. Nada impide, sin embargo, que el contribuyente sin respuesta interponga un Recurso de Amparo Tributario para forzar a la Administración a que responda dicha solicitud.

A su vez, podría darse el siguiente caso: un sujeto pasivo hace oportunamente una solicitud de prórroga, es decir antes del vencimiento del plazo para el pago del tributo, pero la Administración Tributaria no responde esa solicitud. Esperando una respuesta del Fisco el sujeto pasivo decide no pagar el tributo dentro del plazo establecido para pagar; posteriormente la Administración Tributaria responde concediendo una prórroga. ¿Qué sucedería en este caso? Es válida la prórroga concedida después del vencimiento del plazo de pago o el sujeto pasivo es susceptible de sanciones por mora? A nuestro entender la prórroga para el pago del tributo concedida en la forma señalada es totalmente válida y con efectos jurídicos, pues debe interpretarse que la Administración Tributaria, aunque fue tardía en su respuesta, entendía que la prórroga era procedente y por eso la concedió, aún a sabiendas de que el sujeto pasivo no había procedido a pagar los tributos dentro del plazo establecido.

Debe indicarse que según los artículos 17, párrafo II, 50, literal f), y 329 del Código Tributario, las prórrogas que se concedan para el pago de los tributos devengarán los intereses indemnizatorios consignados en el artículo 27 del mismo Código, que en la actualidad ascienden al 1.73% mensual y los cuales serán estudiados más adelante.

5) Características de las Prórrogas.

De acuerdo a los artículos 17 y 50, literal f), del Código Tributario las prórrogas para la presentación de declaraciones tributarias relativas a los tributos en general, salvo el Impuesto sobre la Renta, presentan las siguientes características:

a) Debe ser hecha por el interesado, mediante escrito dirigido a la Administración Tributaria, ya sea por el contribuyente o el responsable. En términos generales, es decir para todos los tributos, la ley no dice con qué plazo de antelación debe hacerse esta solicitud de prórroga para declarar. Sin embargo, refiriéndose exclusivamente al Im-

puesto sobre la Renta, el artículo 329 del Código Tributario establece que la solicitud de prórroga debe hacerse “con una antelación mínima de 15 días del vencimiento del plazo de presentación y pago.”

b) La Administración Tributaria goza de facultades discrecionales para conceder o no la prórroga solicitada. Si decide otorgarla siempre deben existir “razones fundadas” para ello.

c) El tiempo de prórroga que conceda la Administración Tributaria para la presentación de las declaraciones tributarias puede ser de un máximo de 60 días, según el artículo 50, literal f), o de hasta un año, según el artículo 17 del Código.

d) La negativa de la Administración Tributaria en conceder la prórroga solicitada no es susceptible de ningún recurso, ya sea administrativo o judicial.

e) Prórrogas Adicionales. Es común que en la práctica la Administración Tributaria otorgue nuevas prórrogas al vencer las anteriormente concedidas, siempre que existan motivos para tales fines.

Asimismo, y de conformidad con el artículo 329 del Código Tributario, que se refiere exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, las prórrogas para la presentación de declaración jurada del Impuesto sobre la Renta, presentan las siguientes características:

a) La prórroga para declarar el Impuesto sobre la Renta debe ser solicitada por escrito a la Administración Tributaria, ya sea el contribuyente o el responsable, con por lo menos 15 días de antelación al vencimiento del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada.

b) La Administración Tributaria goza de facultades discrecionales para conceder o no la prórroga solicitada. Si decide otorgarla siempre deben existir “razones fundadas” para ello.

c) El tiempo de prórroga que conceda la Administración Tributaria para la presentación de las declaraciones juradas de rentas puede ser de un máximo de hasta 60 días.

d) La negativa de la Administración Tributaria en conceder la prórroga solicitada no es susceptible de ningún recurso, ya sea administrativo o judicial.

e) En los casos de impuestos de declaración y pago simultáneo, la prórroga para declarar y pagar deberá regirse por las disposiciones del artículo 27 del Código Tributario, que se refiere al interés indemnizatorio en provecho del Fisco. En la actualidad este interés es de un 1.73% mensual.

f) Prórrogas Adicionales. Es común que en la práctica la Administración Tributaria otorgue nuevas prórrogas al vencer las anteriormente concedidas, siempre que existan motivos para tales fines.

IV.- Forma de Pago.

El Proyecto de Código Tributario Dominicano disponía en su artículo 48 que “el pago deberá hacerse en moneda de curso legal, en efectivo o cheque certificado, a menos que se trate de tributos que según la ley deban pagarse por medio de sellos, timbres, estampillas, procedimientos mecánico, papel sellado, certificados de bonos tributarios u otros valores o especies fiscales valoradas. Otros medios de pago podrán establecerse por reglamento, señalando los requisitos y forma para ello”, agregando en su único párrafo que “el pago en especie se hará de conformidad a las leyes que lo establezcan o permitan.”

Sin embargo, el Código Tributario vigente únicamente consagró que los tributos deben ser pagados, sin establecer si los mismos deben ser pagados en efectivo, cheque, en especie, mediante sellos o especies timbradas, bonos estatales, certificados tributarios u otros valores. No obstante, es importante estudiar los distintos medios en que pueden ser pagados los tributos.

1) Pago con Dinero en Efectivo.

Todos los tributos, de cualquier clase o naturaleza, pueden ser pagados en moneda de curso legal, excepto cuando la ley tributaria establece expresamente que el pago debe realizarse de otra manera. En la República Dominicana la única moneda de curso legal es el peso oro dominicano, el cual tiene fuerza liberatoria para todas las obligaciones públicas y privadas

Sin embargo, por asuntos de control interno sobre el dinero recaudado, en la actualidad la Administración Tributaria solo acepta

que se paguen en efectivo tributos cuyos montos no excedan de RD\$10,000.00, exigiendo que cuando el monto sea superior a esta suma se pague mediante cheque certificado o cheque de administración bancaria.

Asimismo, cualquier tributo que consagre un pago en moneda extranjera, siempre puede ser pagado en pesos dominicanos, al tipo de canje de divisas vigente al momento del pago.

2) Pago en Cheque.

Cuando el pago debe realizarse en dinero la ley permite que el pago se efectúe mediante cheque bancario certificado girado por el deudor tributario a favor de la Administración Tributaria. El cheque debe ser girado a favor del Colector de Impuestos Internos o del Colector de Aduanas, según el caso, indicando el nombre y RNC del contribuyente y el tipo de impuesto que se está pagando.

3) Pago en Especie o Naturaleza.

El pago en especie o naturaleza constituye el pago de la obligación tributaria mediante bienes muebles o inmuebles. En la República Dominicana estuvo vigente la Ley No.126, de fecha 24 de abril de 1980, denominada ley de Cuota Parte, que estableció que “en los casos en que el Estado construya obras de riego, éstas serán pagadas por los propietarios de los terrenos beneficiados en una proporción equitativa al beneficio obtenido por el terreno o a la inversión realizada para la ejecución de la obra. Estos pagos siempre se harán con parte proporcional del mismo terreno beneficiado.”

4) Pago con Sellos o Estampillas.

Existen algunos tipos de tributos, como por ejemplo los antiguos Impuestos sobre Documentos y los Impuestos a los Cigarrillos y Bebidas Alcohólicas, cuya única forma de pagarlos era a través de la aplicación a determinados documentos o productos, de sellos o especies timbradas que representan el monto del tributo y que han sido previamente adquiridos por el sujeto pasivo. Estos sellos o especies timbradas pueden ser adquiridos en las Agencias Locales o Colecturías de Impuestos

Internos, mediante el pago con dinero en efectivo o cheques certificados y únicamente pueden ser utilizados para el pago de determinados tributos que deben cumplirse mediante esta forma de pago.

Más adelante, al tratar sobre las Infracciones y Sanciones Tributarias, veremos como el artículo 242 del Código Tributario castiga como Delito Tributario a todo aquel que comete el delito de fabricación y falsificación de especies o valores fiscales quien, con el objeto de evitar total o parcialmente el pago de los tributos o de obtener otro provecho:

a) Falsifique, lave o utilice indebidamente: sellos, estampillas, timbres, papel sellado, marbetes, calcomanías, o los fabrique in la autorización legal correspondiente;

b) Imprima, grave o manufacture sin autorización legal: matrices, clichés, placas, tarjetas, troqueles, estampillas, ellos, marbetes, calcomanías u otras especies o valores fiscales; o

c) Altere o modifique en su valor o sus características, leyenda o clase: sellos, estampillas, marbetes, calcomanías u otras formas valoradas o numeradas.

5) Pago con Bonos Estatales.

Uno de los medios que utiliza el Estado para obtener recursos, es la emisión de bonos del tesoro, los cuales son emitidos por el Estado y pagados a la fecha de su vencimiento o con anterioridad, mediante el mecanismo de sorteos. Sin embargo, en muchas ocasiones la ley que crea estos bonos permite que sus poseedores puedan utilizar los mismos para el pago de sus obligaciones tributarias.

6) Pago con Certificados Tributarios.

Los certificados tributarios son documentos expedidos por el Estado que sirven para el pago de las obligaciones fiscales. En la República Dominicana la expedición de estos certificados fue autorizada por la hoy derogada Ley No.69, de fecha 16 de noviembre de 1979, sobre Incentivo a las Exportaciones, teniendo como finalidad incentivar la exportación de productos no tradicionales mediante la concesión al exportador de Certificados de Abono Tributario (CAT) consistente en un porcentaje del valor exportado. Estos Certificados de Abono Tributario tenían

las características de que, además de servir como instrumento para el pago de cualquier impuesto nacional, no eran computables como ingresos para el pago del Impuesto sobre la Renta y eran transferibles por endoso a cualquier particular. Sin embargo, el antiguo artículo 402 del Código Tributario derogó el artículo 6 de la Ley No.69, de fecha 16 de noviembre de 1979, con lo cual se eliminó la expedición de estos Certificados de Abono Tributario para el pago de obligaciones fiscales. No obstante, se considera que en la actualidad estos certificados serían contrarios al nuevo orden mundial, por constituir subsidios a la exportación.

7) *Dación en Pago.*

No debe confundirse, sin embargo, el pago en especie con la dación en pago. En efecto, mientras el pago en especie constituye un medio de pago establecido por la ley, la dación en pago es “un modo de extinción de una obligación, por el cual el deudor se libera suministrando al acreedor, con el consentimiento de éste, una prestación distinta de la convenida primitivamente.” (*Capitant*, Vocabulario Jurídico, pág.183)

Mazeaud, en Lecciones de Derecho Civil, define la dación en pago como “el negocio jurídico por el cual el deudor transmite la propiedad de una cosa a su acreedor, que acepta el recibirla en lugar y en pago de la prestación debida.”

En virtud de que el Código Tributario ni ninguna otra ley le permite a la Administración Tributaria convenir daciones en pago, el Fisco no puede aceptar una dación en pago a cambio de la liberación del tributo debido o sus accesorios. En caso de que el sujeto pasivo no pueda pagar en la forma indicada por la ley, el Fisco debe proceder conforme al procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria y subastar los bienes del deudor para con el dinero en efectivo liquidar la deuda tributaria.

Sobre la dación en pago el Tribunal Superior Administrativo ha dicho que *Nuestro sistema Tributario No contempla la Dación en Pago como un modo de Extinción de la Obligación Tributaria, pero el Fisco puede llegar a un Acuerdo en este sentido con el Contribuyente.* (Sentencia del TCT, de fecha 28 de junio del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.250).

V.- Imputación al Pago.

Podría suceder que al momento en que se vaya a realizar el pago el sujeto pasivo tenga varias deudas tributarias en su contra. Si el sujeto pasivo paga la totalidad de sus deudas, no existiría ningún problema puesto que el monto pagado extinguirá todas sus obligaciones fiscales. Sin embargo, podría suceder que el sujeto pasivo, teniendo varias deudas pendientes, como por ejemplo dos o más períodos fiscales atrasados, únicamente pague una parte de estas. Ante esta situación cabe preguntarse: cómo debe imputarse el pago? La respuesta a esta interrogante es de extrema importancia puesto que de ella podrá depender la aplicación de mora por incumplimiento.

El artículo 50 del Proyecto de Código Tributario Dominicano había consagrado que “cuando en un mismo órgano existieren diferentes deudas tributarias exigibles a un mismo deudor y los pagos voluntarios o forzados que éste efectúe no fueren suficientes para cubrir íntegramente dichas deudas, los pagos que efectúe el deudor se imputarán a las más antiguas, considerando como una sola deuda el tributo, los intereses, accesorios, recargos, sanciones pecuniarias y costos de cobranza relativos al mismo.”

Aún cuando el Código Tributario vigente no consagró una disposición expresa y clara como lo había hecho el Proyecto de Código Tributario, parece ser que cuando existan varias deudas tributarias de un mismo sujeto pasivo, el pago debe imputarse primero a la deuda más antigua y así sucesivamente. Esta interpretación se deduce del artículo 18 del Código Tributario que, refiriéndose a la compensación, establece que esta puede efectuarse sobre períodos no prescritos, “comenzando por los más antiguos.”

Sin embargo, en la práctica y sin ninguna disposición legal que lo establezca, la Administración Tributaria imputa los pagos insuficientes primero a los recargos e intereses y sanciones, luego a las deudas más antiguas y por último a las deudas más recientes. Esto, naturalmente, origina que al seguir adeudándose los tributos continúen aplicándose recargos e intereses sobre los impuestos adeudados.

Mediante sentencia del año 1988, es decir antes del Código Tributario pero estando vigentes otras leyes de impuestos, nuestra Suprema Corte de Justicia expresó lo siguiente: “Considerando, en otro aspecto de este

asunto, que debe ser ponderado para darle una solución jurídica al mismo, que el examen de su expediente revela que el acreedor original no previó ninguna forma de proceder para hacer las imputaciones que pudieran producirse en el futuro de parte de su deudor, sobre las dos acreencias mencionadas; razón por la cual el recurrente tenía pleno derecho y libertad para decidir como debía ser imputado, el pago de los \$4,100.00 pesos en virtud de lo que dispone el artículo 1253 del Código Civil; que por consiguiente, tratándose de una deuda que en total tenía el valor de cinco mil pesos, lo lógico y lo jurídico resulta que al hacer el deudor un abono sobre ella, su interés estuviese dirigido principalmente a la extinción de la obligación de \$3,000.00 por ser la deuda de mayor importancia.” (Sentencia de la SCJ, de fecha 21 septiembre de 1988, B.J. No.934, pág.1290)

VI.- Dónde Debe Pagarse.

El Código Tributario no estableció un lugar específico en el cual deba realizarse el pago del impuesto, pues generalmente esta atribución le es conferida al Reglamento. En este sentido, el artículo 122 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, dispone que “hechas las declaraciones juradas, se efectuará el pago en la Agencia Local de Impuestos Internos o en la Tesorería Municipal correspondiente, debiendo éstas oficinas expedir el recibo del impuesto pagado. En los casos en que dichas declaraciones fueran presentadas en entidades que para tales fines se autoricen en el futuro, éstas expedirán los recibos relativos al monto pagado.”

No obstante, en la actualidad el pago de los impuestos se puede efectuar en una de las Agencias Locales de Impuestos Internos, Colecturía de Aduanas o Estafeta Municipal, según el caso, o en uno cualquiera de los bancos o instituciones financieras autorizadas por el Fisco para recibir los pagos y expedir recibos. El pago se hace mediante cheque certificado o cheque de administración, previa presentación de la autorización de pago emitida por el Fisco. Sin embargo, cuando el cheque es girado contra una cuenta del mismo banco que recibirá el pago, entonces no se exige que dicho cheque sea certificado. Por lo tanto, el pago se efectúa en las Agencias Locales de Impuestos Internos o Colecturías de Aduanas, según el caso, o en las estafetas de los ayuntamientos cuando se trate de arbitrios municipales, así como en algunas instituciones bancarias y financieras autorizadas.

VII.- Pago a Consignación.

Podría darse el caso en el cual un sujeto pasivo acuda voluntariamente ante la Administración Tributaria a efectuar el pago de sus impuestos o sus accesorios, tales como recargos, intereses y sanciones pecuniarias, y que por algún motivo que el Fisco entienda procedente se niegue a expedir la autorización de pago o a recibir el pago o a expedir los recibos de pago correspondientes. Ante esta situación y si el sujeto pasivo considera que la Administración Tributaria carece de fundamento para rechazar el pago, este debe iniciar un procedimiento de pago a consignación, mediante una oferta real de pago al Fisco, el depósito a consignación de las sumas ofertadas y una demanda judicial tendente a que el tribunal declare válido ese pago a consignación y extinguida la obligación tributaria. Este depósito a consignación se hace ante la Dirección General de Impuestos Internos, quien está obligada a recibirlo.

El asunto reviste suma importancia para los intereses del sujeto pasivo, puesto que el pago a consignación impediría la aplicación de recargos por mora y otras sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria y otros deberes formales.

Aunque este tipo de pago a consignación no fue contemplado expresamente por el Código Tributario, su procedencia es indiscutible. En consecuencia, y en atención a lo dispuesto por el párrafo III del Código Tributario, deberá acudir al derecho supletorio. De conformidad con el artículo 1257 del Código Civil, "cuando el acreedor rehúsa recibir el pago, puede el deudor hacerle ofrecimientos reales; y si rehúsa el acreedor aceptarlos, consignará la suma o la cosa ofrecida. Los ofrecimientos reales seguidos de una consignación, libran al deudor, y surten respecto de él efecto de pago, cuando se han hecho válidamente; y la cosa consignada de esta manera, queda bajo la responsabilidad del acreedor."

Aunque los ofrecimientos reales de pago y la consignación son materia de estudio del Derecho Civil y del Derecho Procesal Civil, debe indicarse lo siguiente:

- 1) Toda consignación debe ser precedida de un ofrecimiento real de pago hecha por el deudor al acreedor, mediante un acto de alguacil que cumpla con los requisitos del artículo 1259 del Código Civil;

2) Si el acreedor se rehúsa a aceptar el ofrecimiento de pago, el monto de la obligación se deposita a consignación en la Dirección General de Impuestos Internos; y

3) Después de practicada la consignación, debe el deudor demandar la validez del ofrecimiento de pago y la consignación, por ante el tribunal civil correspondiente.

VIII.- Pago Bajo Protesta.

Podría ocurrir que en ciertos casos el sujeto pasivo, aún entendiéndose que tiene razón en sus alegatos, se vea forzado a pagar el tributo. Por ejemplo, podría darse el caso en que a un importador de mercancías la Dirección General de Aduanas pretenda cobrarle más impuestos de los que debe pagar. Teniendo urgencia en retirar su mercancía de los depósitos aduaneros, y sabiendo que no puede efectuar este retiro hasta que pague los tributos, el importador podría preferir pagar los impuestos bajo protesta, sacar las mercancías de Aduanas y posteriormente elevar los recursos permitidos por la ley. Igual situación podría presentarse con otros tipos de tributos, donde el sujeto pasivo, ante la inminencia de un embargo en su contra, prefiera pagar los tributos antes que verse privado de sus bienes.

En casos como los anteriores el sujeto pasivo puede válidamente proceder al pago de los tributos, intereses, recargos y sanciones pecuniarias que le requiera la Administración Tributaria, y posteriormente, dentro de los plazos fijados por la ley, elevar los recursos correspondientes para demostrar que el pago efectuado era improcedente. No es necesario, a nuestro entender, salvo el caso en que la ley así lo disponga, que el sujeto pasivo declare que el pago lo hace bajo protesta. Basta con que el pago sea improcedente. Ante estos casos, el sujeto pasivo tendría la opción de elevar los recursos establecidos o iniciar un procedimiento de solicitud de reembolso del pago indebido o en exceso.

IX.- Acuerdos de Pago.

El artículo 17 del Código Tributario expresa que la Administración Tributaria podrá conceder discrecionalmente prórrogas para el pago de tributos, que no podrán exceder del plazo de un año, cuando a su

juicio, se hagan las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación. Las prórrogas deben solicitarse antes del vencimiento del plazo para el pago y la decisión denegatoria no admitir recurso alguno. Agrega que no podrán concederse prórrogas para el pago de tributos retenidos y que las prórrogas que se concedan devengarán los intereses compensatorios y moratorios establecidos en el artículo 27 del Código Tributario.

Aunque la ley no habla de manera específica de Acuerdo de Pago entre el contribuyente y el Fisco, del artículo 17 del Código Tributario, que establece que “la Administración Tributaria podrá conceder discrecionalmente prórrogas para el pago de tributos, que no podrán exceder del plazo de un año”, se desprende que estas prórrogas para pagar los impuestos pueden aceptarse por simple oficio de la DGII comunicado al interesado o mediante acuerdos de pago.

Sin embargo, en la práctica la Administración Tributaria va más lejos que lo dispuesto por la ley respecto a las prórrogas para pagar, incluso a veces va en contra de la ley, pues en realidad se hacen acuerdos de pagos con las siguientes características:

1) Los acuerdos de pago son solicitados al Fisco por el interesado, mediante comunicación escrita. Cuando la deuda es hasta RD\$500,000.00 la carta se dirige a la Agencia Local correspondiente. En caso de que la deuda sea superior a este monto, la carta debe dirigirse al Departamento de Cobranza de la Oficina principal de la DGII.

2) Los acuerdos de pagos se realizan a discreción de la Administración Tributaria, es decir nada obliga al Fisco a firmar un acuerdo de pago con el contribuyente. Por lo tanto, se trata de un asunto discrecional que el Fisco decide a su propia conveniencia y según sea el caso. La negativa del Fisco a aceptar un acuerdo de pago no está sujeta a ningún recurso administrativo o judicial.

3) La razón fundamental que tiene el Fisco para realizar acuerdos de pago, además de que representan un reconocimiento formal de la deuda tributaria, es facilitarle al sujeto pasivo el pago de la misma conforme a su situación económica, sin detrimento financiero del Fisco, pues como se verá más adelante los mismos están sujetos al pago de intereses.

4) Los acuerdos de pago se realizan en cualquier momento, no solo respecto de aquellos casos que se solicitan “antes del vencimiento del

plazo para el pago”, sino incluso después de una fiscalización y hasta después de existir sentencias definitivas.

5) Pueden referirse a cualquier tipo de impuestos, incluso a los impuestos retenidos, contrario a lo dispuesto en el artículo 17 del Código Tributario.

6) Aunque generalmente se hacen por el término de un año, mediante el pago de cuotas consecutivas que pueden ser iguales o distintas en cuanto a los montos a pagar, los acuerdos de pago pueden hacerse por más tiempo e incluso prorrogarse a su vencimiento si el contribuyente no pudo honrar sus compromisos conforme a lo pactado. Lo mínimo que acepta el Fisco como pago inicial es un 10% del monto total la deuda, el cual debe pagarse a más tardar dentro de los 5 días laborables posteriores a la firma del acuerdo.

7) Casi siempre el Fisco exige garantías al contribuyente, ya sea una fianza o determinados bienes, como garantía de que el acuerdo de pago será honrado por el deudor.

8) Generalmente la Administración Tributaria, al llegar a un acuerdo de pago con el deudor, exige que dicho acuerdo esté sujeto al interés indemnizatorio establecido en el artículo 27 del Código Tributario respecto a los montos pendientes de pago. En la actualidad este interés es de un 1.73% mensual.

9) En todos los casos se exige que este acuerdo de pago sea realizado por escrito, luego de una propuesta formal hecha por el contribuyente al Fisco.

10) Los acuerdos de pago pueden ser definitivos, en el sentido de que con ese acuerdo se cierra definitivamente cualquier pretensión adicional del Fisco o del contribuyente, o pueden ser provisionales, en el sentido de que se firma un acuerdo para evitar la adopción de medidas cautelares en contra del contribuyente mientras éste ejerce los recursos y procedimientos a los cuales tiene derecho, en el entendido de que lo sentenciado posteriormente tendrá plenas repercusiones sobre dicho acuerdo de pago y se aplicará por encima de este. En este último caso el acuerdo de pago debe dejar claramente establecida esta posición, es decir que se llega a un acuerdo sin perjuicio del derecho a recurrir o a continuar con el recurso iniciado.

Sobre los acuerdos de pago de impuestos nuestros tribunales han tenido oportunidad de manifestarse, expresando lo siguiente:

a) La Administración No puede Firmar un Acuerdo de Pago y luego Intentar Desconocerlo alegando una Compensación Irregular. (Sentencia del TCT, de fecha 27 de abril del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.54)

b) Nuestro sistema Tributario No contempla la Dación en Pago como un modo de Extinción de la Obligación Tributaria, pero el Fisco puede llegar a un Acuerdo en este sentido con el Contribuyente. (Sentencia del TCT, de fecha 28 de junio del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.250).

X.- Omisión de Pago y Pago Extemporáneo.

Aunque más adelante veremos con detalles las infracciones y consecuencias que se derivan del incumplimiento de la obligación tributaria, podemos avanzar que cuando el sujeto pasivo no cumple con su obligación de pagar el tributo debido, incurre en una infracción tributaria, ya sea Evasión o Mora.

A) Evasión Tributaria.

Dispone el artículo 248 del Código Tributario que “incurre en evasión tributaria el que mediante acción u omisión que no constituya otra de las infracciones de este capítulo produce o podría producir una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, el otorgamiento indebido de exenciones o un perjuicio al sujeto activo de la obligación tributaria.”

Por su parte, el párrafo de este artículo 248, modificado por el artículo 1 de la Ley de Reforma Tributaria No.288-04, de fecha 23 de septiembre del 2004, consignó que “no incurre en esta infracción, sino en la de mora, quien paga espontáneamente fuera de los plazos, el impuesto que hubiere omitido. Las diferencias de impuestos determinadas como consecuencia de las fiscalizaciones y estimaciones de oficio realizadas por la Administración Tributaria, están sujetas a los recargos establecidos en el artículo 252 de esta Ley.”

En el artículo 249 se citan como casos de evasión los siguientes: a) La presentación de una declaración falsa o inexacta; y b) La omisión total o parcial de pago del tributo por el contribuyente o responsable.

Señala el artículo 50 que la infracción por Evasión Tributaria será sancionada con una pena pecuniaria de hasta 2 veces el importe del tributo omitido, sin perjuicio de la sanción de clausura, si hubiere lugar, agregando en su único párrafo que en caso de que no pudiere determinarse el monto de los tributos evadidos la multa se fijará entre 10 y 50 salarios mínimos.

B) Mora.

Cuando el contribuyente paga espontáneamente sus impuestos, pero lo hace fuera de los plazos establecidos para pagar, deja de ser un omiso, pero incurre en la infracción de mora. Es así como el párrafo del artículo 248 del Código Tributario establece que no incurre en Evasión Tributaria, sino en la de mora, quien paga espontáneamente fuera de los plazos, el impuesto que hubiere omitido.

Este concepto de mora también es recogido por el artículo 251 del Código, al señalar que incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto, agregando en su único párrafo que la mora queda configurada tanto en los casos de pago espontáneo como en los realizados por intimación de la Administración Tributaria. De acuerdo con el artículo 252 del Código Tributario, la mora se sanciona con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes. Esta misma sanción se aplica también a los agentes de retención o percepción con respecto a la mora en el pago de los impuestos sujetos a retención o percepción.

Dispone el párrafo del artículo 249 del Código que las diferencias de impuestos determinadas como consecuencia de las fiscalizaciones y estimaciones de oficio realizadas por la Administración Tributaria, están también sujetas a los recargos por mora. Es decir, que los recargos por mora proceden por no pagarse a tiempo la deuda tributaria o cuando existan diferencias de impuestos a pagar, luego de efectuarse una fiscalización o estimación de oficio. Sin embargo el párrafo II del artículo 252 consagra que la aplicación de los recargos por mora se suspenderá desde la notificación del inicio de fiscalización hasta la fecha límite de pago indicada en la notificación de los resultados definitivos de la misma.

Para el caso específico de los recargos por mora el párrafo III del artículo 252 del Código Tributario plantea descuentos de los recargos por mora debido al pronto pago, al consignar que cuando un contribuyente pague de forma inmediata y definitiva los impuestos que le fueren notificados por la Administración Tributaria, o realizare una rectificación voluntaria de su declaración jurada de impuestos, podrá cumplir con dicha obligación acogiéndose a las facilidades que se describen a continuación:

a) Pagar el 60% del recargo determinado si se presenta voluntariamente a realizar su rectificación sin previo requerimiento de la Administración, y sin haberse iniciado una auditoria por el impuesto o período de que se trate.

b) Pagar el 70% del recargo notificado, si luego de realizada una auditoria, la diferencia entre el impuesto determinado y el pagado oportunamente, es inferior al 30% de este último.

C) Procedimiento de Aplicación de la Sanción de Mora.

Señala el párrafo del artículo 69 del Código Tributario que las contravenciones por pagos extemporáneos serán sancionadas por la Administración Tributaria sin procedimiento previo, pudiendo el interesado solo interponer a su favor la acción en repetición o reembolso de la sanción pecuniaria pagada. En este sentido, en el caso de infracciones por pagos extemporáneos la sanción se aplica de manera automática, de pleno derecho, sin necesidad de procedimiento, juicio o sentencia, por la simple disposición de la ley y con igualdad para todos los casos.

Para un mayor estudio respecto a la Evasión Tributaria, la Mora y el procedimiento de aplicación de las sanciones por Faltas Tributarias recomendamos acudir al capítulo de esta obra dedicado especialmente al tema de las Infracciones y Sanciones Tributarias.

Subsección I

Los Anticipos

Si bien es cierto que la obligación tributaria debe pagarse en la fecha establecida y en su totalidad, la ley faculta a la Administración Tributaria a exigir pagos a cuenta o anticipos con cargo a los tributos que en definitiva tengan que ser pagados por el sujeto pasivo. Para fijar el monto de los anticipos normalmente la ley toma en consideración los impuestos pagados por el sujeto pasivo en el período fiscal anterior. Si al finalizar el ejercicio fiscal resulta que el impuesto a pagar es mayor al monto pagado con los anticipos, el sujeto pasivo deberá pagar la diferencia; por el contrario, si el impuesto pagado a través de los anticipos es superior al impuesto que en definitiva el sujeto pasivo tenía que pagar, entonces la Administración Tributaria deberá proceder a devolver las sumas pagadas en exceso o aplicarlas a futuros impuestos.

La validez jurídica de los anticipos es indiscutible si se parte de la idea de que la obligación tributaria nace con la ocurrencia del hecho generador y no con el acto de determinación. Sobre este particular, prescribe el artículo 35 del Código Tributario que “corresponde a la Administración Tributaria dictar normas generales en especial sobre las siguientes materias: ...presentación de las declaraciones juradas y pagos a cuenta de los tributos.”

A) Texto Legal.

Sobre el pago de los anticipos el artículo 314 del Código Tributario, modificado por el artículo 7 de la Ley No.557-05, del 13 de diciembre del 2005, y refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, señala lo siguiente:

“Desde el año fiscal 2006 todos los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que fueren personas jurídicas y negocios de único dueño, cuya tasa efectiva de tributación sea menor o igual a 1.5% (uno punto cinco por ciento), pagarán sus anticipos correspondientes sobre la base de doce cuotas mensuales iguales, resultantes de aplicar el 1.5% a los ingresos brutos declarados en el año fiscal anterior. Las personas jurídicas y negocios de único dueño cuya tasa efectiva de tributación sea mayor que 1.5% (uno punto cinco por ciento), pagarán mensualmente como anticipo la doceava parte del impuesto liquidado en su declaración anterior.

Párrafo I. En el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas los anticipos serán calculados sobre la base del 100% del impuesto liquidado en su ejercicio anterior y pagados en los meses y porcentajes siguientes: sexto mes 50%; noveno mes 30% y decimosegundo mes 20%.

Párrafo II. Del monto de ingresos brutos o del impuesto liquidado sobre la base del cual se calculen, según sea el caso establecido en el presente artículo, de las sumas a pagar por concepto de anticipos, se restarán los saldos a favor contenidos en la declaración que procedieran, si no se hubiera solicitado su compensación o reembolso.

Párrafo III. Si al final del período fiscal al cual corresponden los anticipos así calculados, resultara un saldo a favor del contribuyente por efecto del exceso en el pago de anticipos sobre Impuesto Sobre la Renta liquidado, el contribuyente podrá compensar dicho saldo con el Impuesto a los Activos establecido en los artículos del 401 al 408 del Código Tributario agregado por el artículo 18 de esta ley, sin perjuicio del derecho del contribuyente de solicitar el reembolso de acuerdo a lo establecido para estos fines por este Código.”

B) Exención de los Anticipos.

Los párrafos IV, V, VI y VII del artículo 314 del Código Tributario señalan casos específicos exentos del pago de los anticipos del Impuesto sobre la Renta, consignando lo siguiente:

“Párrafo IV. Los contribuyentes que demuestren una reducción significativa de sus rentas en el ejercicio corriente podrán solicitar, por lo menos quince (15) días antes del vencimiento, la exención total o parcial de efectuar el anticipo previsto en este artículo. La Administración Tributaria podrá acoger esta solicitud siempre que, a su juicio, existan causas de fuerza mayor o de carácter extraordinario que justifiquen la imposibilidad de realizar dichos pagos.

Párrafo V. Las personas físicas no pagarán el anticipo establecido en el presente artículo cuando la totalidad de sus ingresos haya pagado impuesto sobre la renta por la vía de la retención. Cuando sólo una parte de las rentas de la persona física haya pagado el impuesto por la vía de la retención, el anticipo se aplicará sobre la porción de impuesto que no ha sido objeto de retención.

Párrafo VI. En el caso de las personas jurídicas citadas en el artículo 297, cuyos ingresos provienen de comisiones o de márgenes de comercialización regulados por el Estado, la base para calcular los anticipos será la del total de sus ingresos brutos generados por esas comisiones o por los márgenes establecidos por las autoridades competentes. De igual manera, los intermediarios dedicados exclusivamente a las ventas de bienes de terceros, pagarán el anticipo del uno punto cinco por ciento (1.5%), del presente artículo, calculado sobre el total de sus ingresos provenientes de las comisiones que obtengan en la mencionada actividad.

Párrafo VII. No pagarán el anticipo del uno punto cinco por ciento (1.5%), establecido en el presente artículo las personas naturales que desarrollen actividades comerciales e industriales, siempre que el ingreso anual proveniente de dichas actividades sea igual o menor a cinco millones de pesos (RD\$5,000,000.00). Dichas personas naturales se acogerán al régimen especial que se establecerá en el Reglamento de aplicación del impuesto sobre la renta.”

Por su parte, el artículo 81 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta expresa que “en caso de que algún sector económico demuestre que sus márgenes de comercialización requieren de un tratamiento especial, la Administración Tributaria estará facultada para establecer por medio de una Norma General, los promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de fundamento para estimar la base imponible sobre la cual se ha de aplicar el anticipo y el impuesto mínimo establecido en el Título II del Código Tributario. Esta disposición no limita las demás facultades que le otorga el Código Tributario y las demás leyes vigentes, a la Administración Tributaria.”

Asimismo, el párrafo VII del artículo 82 del Reglamento No.139-98, dispone que “serán excluidos de la base de cálculo del anticipo, los impuestos pagados en ocasión de ganancias de capital realizadas por el contribuyente, cuando los anticipos de éste, hayan sido calculados sobre la base del año anterior.”

C) Incumplimiento de Pago de los Anticipos.

Establece el párrafo VIII del artículo 82 del Reglamento No.139-98, que “el valor de los anticipos, sus intereses y sus recargos serán exigibles por la Dirección General de Impuestos Internos, hasta el momento en

que el contribuyente deba presentar su declaración de Impuesto sobre la Renta. Posterior a esta fecha, la administración podrá exigir únicamente el monto del impuesto del período, más los intereses y recargos acumulados de los anticipos y el impuesto no pagado oportunamente.”

Sin embargo, entendemos que esta disposición reglamentaria de aplicar recargos por mora a los anticipos no pagados oportunamente no está acorde con las disposiciones del Código Tributario, pues hay que tomar en cuenta que el pago de anticipos es un pago en avance o pago por anticipado de una obligación tributaria que aún no es exigible por no haber sido determinada y que los recargos por mora solo son aplicables por el no cumplimiento oportuno de una obligación tributaria determinada.

Por lo tanto, si de acuerdo con el artículo 252 del Código Tributario “incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto”, solo puede haber recargos por mora cuando existe una deuda tributaria y los anticipos no son deuda, sino avances sobre una posible deuda que puede ser que exista en el futuro o puede no existir. Lo verdaderamente jurídico es que a los anticipos no pagados oportunamente se les aplique un interés indemnizatorio, como indicaba el original artículo 315 del Código Tributario, actualmente derogado.

Para una mayor ampliación del estudio de este tema recomendamos ir en esta misma obra al estudio y análisis sobre la infracción de Mora, en la parte relativa a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

D) Fecha de Pago.

Señala el párrafo X del artículo 82 del Reglamento No.139-98, que “cuando se deban pagar los anticipos mensualmente, los contribuyentes sujetos a esta obligación deberán cumplir con la misma, dentro de los quince (15) días del mes siguiente al cual se hayan generado los ingresos.”

E) Jurisprudencias.

1) Validez del Pago de Anticipos.

El Pago Mínimo del 1.5% de los Ingresos Brutos de las Empresas No es un Impuesto nuevo, sino un Anticipo. El legislador puede determinar el modo de

la recaudación del impuesto sobre la renta a las personas jurídicas. (Sentencia de la SCJ, de fecha 10 de octubre del 2001, B.J. No.1091, pág.10)

Los Anticipos de Impuestos son Obligaciones de Cumplimiento Independiente que se Exigen en razón de la Presunción de Continuidad de los Hechos Imponibles. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.053-2008, de fecha 3 de julio del 2008)

2) Compensación.

El Tribunal puede ordenar la Compensación de Anticipos. (Sentencia del TCT, de fecha 21 de febrero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.96)

Cuando un Contribuyente tiene Saldo a Favor, los Anticipos a Pagar deben restarse de dicho Saldo a Favor. (Sentencia del Pleno del TCT No.008-2007, de fecha 8 de marzo del 2007)

Una vez Comprobado el Saldo a Favor o Crédito a favor del Contribuyente, proceda Compensar el mismo con las Deudas que tiene el Fisco, incluyendo Anticipos a Pagar. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.016-2008, de fecha 29 de febrero del 2008)

3) En el Impuesto sobre la Renta.

Cuando hay una diferencia por Ingresos No Declarados es obvio que el monto por Anticipo es mayor, produciéndose así una Diferencia de Impuesto a Pagar. (Sentencia del TCT No.029-2006, de fecha 21 de abril del 2006)

Cuando mediante un Ajuste se Incrementan los Ingresos y el Impuesto a Pagar, los Anticipos del Impuesto sobre la Renta se Incrementan de manera Automática. (Sentencia del TCT No.074-2006, de fecha 12 de diciembre del 2006)

Es Correcto que una Empresa Pague el Anticipo del Ejercicio 2005, conforme al Cálculo de una Doceava Parte del Impuesto Pagado en el Ejercicio 2004, según ley No.288-04. (Sentencia del TCT No.076-2006, de fecha 20 de diciembre del 2006)

Con la Ley No.288-04 el Pago del Anticipo Mensual del Impuesto sobre la Renta debe hacerse conforme a la Doceava Parte del Total del Impuesto Liquidado del Año Anterior. (Sentencia del Pleno del TCT No.003-2007, de fecha 31 de enero del 2007)

Subsección II

Pagos a Cuenta

Los pagos a cuenta son también anticipos o avances que se hacen, sujetos a que posteriormente se liquide el impuesto a pagar y se determine la verdadera deuda tributaria. A diferencia de los anticipos, los pagos a cuenta pueden ser voluntarios o forzados. Si al finalizar el ejercicio fiscal resulta que el impuesto a pagar es mayor al monto pagado por los pagos a cuenta, el sujeto pasivo debe pagar la diferencia; por el contrario, si el impuesto pagado a través de los pagos a cuentas superior al impuesto que en definitiva el sujeto pasivo tenía que pagar, entonces la Administración Tributaria deberá proceder a devolver las sumas pagadas en exceso o aplicarlas a futuros impuestos.

I.- Pagos Voluntarios.

Los pagos a cuenta pueden ser hechos voluntariamente por el contribuyente, mediante un pago al Fisco para ser aplicado a futuros impuestos. La idea de estos pagos es evitar la aplicación de recargos por mora e intereses indemnizatorios en su contra, productos de una fiscalización o estimación de oficio por parte de la Administración Tributaria, pues en estos casos el contribuyente tendría ante el Fisco un saldo a favor, el cual podría utilizar para pagar cualquier diferencia de impuestos que resulte.

II.-Pagos Forzados por Retención.

El artículo 309 del Código Tributario, al designar varios agentes de retención en el Impuesto sobre la Renta, señala casos en los cuales las retenciones efectuadas tienen carácter de pago a cuenta. En estos casos se trata de pagos forzosos, retenidos directamente al contribuyente por un agente de retención. En efecto, este artículo consagra lo siguiente:

“Artículo 309.- La Administración Tributaria podrá establecer que las personas jurídicas actúen como agentes de retención cuando paguen o acrediten en cuenta a otras personas jurídicas, rentas no exentas del gravamen, hasta un límite de retención del uno por ciento (1%) del total del monto pagado o acreditado. La Administración Tributaria

normará las características que deberá reunir el agente de retención. La misma norma establecerá que todo contribuyente calificado como de alto cumplimiento en el pago de sus obligaciones fiscales que, en esa virtud, sea designado agente de retención de otras personas jurídicas, estará a su vez exento de la retención del uno por ciento (1%) de las rentas que le sean pagadas o acreditadas en cuenta por otras personas jurídicas. Los montos retenidos en virtud de este párrafo tendrán carácter de pago a cuenta compensable contra cualquier anticipo o pago de impuestos, según el procedimiento establecido en la presente ley. Las entidades públicas actuarán como agentes de retención cuando paguen o acrediten en cuenta a personas naturales, sucesiones indivisas y personas jurídicas, así como a otros entes no exentos del gravamen, los importes por los conceptos y en las formas que establezca el reglamento, con excepción de lo previsto en literal d) del Párrafo I del presente artículo. Las personas jurídicas y los negocios de único dueño deberán actuar como agentes 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, los importes por los conceptos y formas que establezca el reglamento. Estas retenciones tendrán carácter de pago a cuenta o de pago definitivo, según el caso, y procederán cuando se trate de sujetos residentes, establecidos o domiciliados en el país. Párrafo.- La retención dispuesta en este artículo se hará en los porcentajes de la renta bruta que a continuación se indican:

a) 10% sobre las sumas pagadas o acreditadas en cuenta por concepto de alquiler o arrendamiento de cualquier tipo de bienes muebles o inmuebles, con carácter de pago a cuenta.

b) 10% sobre los honorarios, comisiones y demás remuneraciones y pagos por la prestación de servicios en general provistos por personas físicas, no ejecutados en relación de dependencia, cuya provisión requiere la intervención directa del recurso humano, con carácter de pago a cuenta.

c) 15% sobre premios o ganancias obtenidas en loterías, fracatanes, lotos, loto quizz, bancas deportivas, premios electrónicos provenientes de juegos de azar y cualquier tipo de premio ofrecido a través de campañas promocionales o publicitarias, con carácter de pago definitivo.

Las ganancias obtenidas a través de los premios en las bancas de apuestas en los deportes y de loterías se le aplicarán la siguiente escala:

- i. Los premios de más de RD\$100,001.00 hasta RD\$500,000.00 pagarán un 5%.
- ii. Los premios de RD\$500,001.00 hasta RD\$1,000,000.00 pagarán 10%.
- iii. Los premios de más de RD\$1,000,001.00 pagarán 15%.

d) 3% sobre los pagos realizados por el Estado y sus dependencias, incluyendo las empresas estatales y los organismos descentralizados y / autónomos, a personas físicas y jurídicas, por la adquisición de bienes y servicios en general, no ejecutados en relación de dependencia, con carácter de pago a cuenta.

Quedan exentos de esta retención, los pagos por concepto de servicios telefónicos realizados por las instituciones del Estado y sus dependencias, incluyendo las empresas estatales y los organismos descentralizados y autónomos. La Tesorería Nacional antes de efectuar los pagos correspondientes por la adquisición de bienes y servicios en general, realizados por las instituciones del Estado y sus dependencias, deberá hacer la retención prevista en la parte capital del literal d).

e) 10% para cualquier otro tipo de renta no contemplado expresamente en estas disposiciones; con carácter de pago a cuenta.

Los dividendos y los intereses percibidos de instituciones financieras reguladas por las autoridades monetarias, así como de Banco Nacional de Fomento de la Vivienda y la Producción, de las Asociaciones de Ahorros y Préstamos, de las Administradoras de Fondos de Pensiones definidas en la Ley No. 87-01, del 9 de mayo de 2001, que crea el Sistema Dominicano de Seguridad Social y los Fondos de Pensiones que éstas administran, las empresas intermediarias del mercado de valores, las administradoras de fondos de inversión y las compañías titularizadoras definidas en la Ley No.19-00, del 8 de mayo de 2000, quedan excluidas de las disposiciones precedentes del presente artículo, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 308 de este Código.

f) 3% sobre premios o ganancias obtenidas en máquinas tragamonedas, con carácter de pago definitivo, que se pagará mensualmente en la Dirección General de Impuestos Internos.”

Subsección III

Reembolso del Pago Indebido o en Exceso

I.- Generalidades.

En el campo tributario hay ocasiones en las cuales el contribuyente paga al Fisco sumas de dinero por deudas inexistentes, por error, por exceso en la cantidad realmente debida, por adelantos o avances de pago o por otras razones que motivan que la Administración Tributaria reciba dinero de parte de los administrados sin ser acreedora verdadera de estos pagos o recibiendo cantidades superiores a las que ordena la ley. Así sucede, por ejemplo, en los siguientes casos:

- a) Cuando por un error de cálculos en la declaración jurada el contribuyente paga más dinero de lo debido;
- b) Cuando se valora equivocadamente una mercancía y/o se le aplican tasas impositivas superiores;
- c) Cuando se pagan anticipos que al final de cuentas resultan superiores a los que realmente tenían que pagarse;
- d) Cuando se paga el impuesto por adelantado para ejercer un recurso y luego se otorga razón al contribuyente que ha pagado;
- e) Cuando se pagan impuestos exentos, ya sea por tratarse de actos o hechos exentos o porque la persona que los pagó estaba exento del pago; y
- f) En una gran variedad de casos que se presentan comúnmente en esta materia.

En las circunstancias anteriores existe un contribuyente que ha pagado lo que no debe y una Administración Tributaria que ha visto aumentar sus recaudaciones recibiendo indebidamente un dinero que no le pertenece y que resulta justo devolver a su verdadero dueño.

En términos generales podría afirmarse que los casos en los cuales el Fisco recibe sumas de dinero sin existir una deuda real y definitiva por parte del sujeto pasivo de la obligación, pueden circunscribirse en uno de los planteamientos siguientes:

1) *Pago por Error.*

En un momento determinado un sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya sea contribuyente o responsable, incluso un tercero, puede realizar pagos por error, como por ejemplo en los siguientes casos:

- a) Cuando hay error en la cuantía o el monto de lo debido;
- b) Cuando hay inexistencia de deuda tributaria; y
- c) Cuando se paga un impuesto pensando que se está pagando otro impuesto, como por ejemplo cuando el contribuyente paga el ITBIS sin deberlo, queriendo pagar a cambio su Impuesto sobre la Renta.

2) *Pago Debido que pasa a ser Indebido.*

Es el caso específico de los anticipos en el Impuesto sobre la Renta, en los cuales se efectúan pagos a cuenta basados en beneficios de años anteriores y luego resulta que en el ejercicio fiscal con respecto al cual fueron pagados el contribuyente no tiene beneficios y por ende no se encuentra obligado al pago del tributo. Igual situación se plantea cuando se deroga de manera retroactiva un impuesto o se declara el mismo inconstitucional, que ha sido pagado por un sujeto pasivo y luego resulta que con la derogación o anulación del tributo ese pago carece de causa. En estos casos el contribuyente realizó un pago que en un momento determinado era un pago debido, pero luego pasó a ser un pago indebido.

3) *Pago para Recurrir.*

En muchas legislaciones, incluyendo la República Dominicana en el Código Tributario, aunque luego la Suprema Corte de Justicia lo declaró inconstitucional, y en la hoy derogada Ley No.1494 de 1947, que creaba la jurisdicción contenciosa administrativa de ese entonces, se exige que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, antes de ejercer ciertos recursos contemplados en su favor por la ley, deba primero pagar o abonar los impuestos que le requiere la Administración Tributaria, bajo pena de que su recurso sea declarado inadmisibles. Es la aplicación legislativa de la máxima de "*solve et repete*", que obliga al interesado a pagar antes de litigar, y que en nuestro país, como se dijo, ya no se aplica.

En estos casos es posible que cuando el contribuyente pague al Fisco las sumas requeridas y el tribunal contencioso declare la inexistencia o disminución de la deuda pagada por adelantado, se haya efectuado un pago indebido.

Sin embargo, en varias sentencias nuestra Suprema Corte de Justicia declaró inconstitucional el "*solve et repete*", llegando a afirmar que *la existencia del reembolso no justifica la obligación del solve et repete o pago previo para recurrir*. (Sentencia de la SCJ No.36, de fecha 30 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. III, pág.1835; Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 13 de diciembre del 2006, B.J. 1153, Vol. II, pág.1425). Asimismo dicho Tribunal falló expresando que *aunque se garantice el reembolso no procede el solve et repete*. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.985)

Así puede suceder también en el actual proceso de cobro compulsivo de la deuda tributaria, en aquellos casos en los cuales el embargado o ejecutado interponga un recurso contencioso tributario ante el Tribunal Superior Administrativo en contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo que rechaza las excepciones u oposiciones presentadas y el recurrente pretenda que el tribunal contencioso ordene la suspensión provisional del procedimiento de ejecución o cobro coactivo de la deuda hasta que decida sobre dicho recurso.

Sin embargo, el párrafo I del artículo 117 del Código Tributario señala que dicho procedimiento de ejecución solo será suspendido "siempre y cuando el embargado consigne a la orden del Colector en la Colecturía de Impuestos Internos, 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." Este pago a consignación, a diferencia del "*solve et repete*", no es un pago para recurrir ni es obligatorio. Solo procede cuando el interesado, por decisión propia, desee suspender el procedimiento de cobro coactivo de la deuda durante el proceso ejecutorio.

Consigna el artículo 118 del Código Tributario que si la Jurisdicción Contencioso Administrativa confirmara la Resolución de Oposición objeto del recurso contencioso tributario y el reclamante hubiere cumplido con la consignación a que se refiere el artículo anterior, se continuará la ejecución por el saldo insoluto; en cambio, si se revoca la resolución recurrida, se ordenará por la misma resolución de revocación

el levantamiento del embargo, las restituciones al embargado que fuesen procedentes y el término de la ejecución. En este sentido, deberá reembolsarse al recurrente las sumas pagadas o consignadas en exceso.

4) Tributo Inconstitucional.

Puede darse el caso de que una persona pague un tributo cumpliendo con una disposición de una ley y posteriormente esa ley sea declarada inconstitucional por los tribunales ordinarios o por el Tribunal Constitucional.

El artículo 6 de la Constitución establece el Principio de Supremacía de las Normas Constitucionales al expresar que “son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución”, de donde se desprende el carácter de jerarquía superior de las disposiciones constitucionales con respecto a otras normas jurídicas, como serían las leyes, reglamentos, decretos, resoluciones y normas generales. Es claro, pues, que no puede haber ley, reglamento ni norma contraria a la Constitución de la República. Asimismo, el artículo 73 de esta misma Constitución consagra que “son nulos de pleno derecho los actos emanados de autoridad usurpada, las acciones o decisiones de los poderes públicos, instituciones o personas que alteren o subviertan el orden constitucional y toda decisión acordada por requisición de fuerza armada.”

De lo anterior se deduce que una ley inconstitucional implica una nulidad absoluta y de pleno derecho de esa ley, desde su nacimiento y durante toda su vigencia de facto, pues lo único que hace el tribunal es un acto declaratorio, es decir declarar la nulidad de una ley que nació nula. Siendo así debemos admitir que si una ley tributaria fue nula desde sus inicios, la misma nunca surtió efectos jurídicos y por tanto no existió ninguna razón ni legalidad para que el Fisco cobrara un impuesto en base a una ley carente de efectos jurídicos, procediendo en estos casos una solicitud de reembolso de lo pagado.

Aunque los autores no se han puesto de acuerdo respecto de la naturaleza jurídica de la devolución de lo recibido de forma indebida por la Administración Tributaria, ya que unos alegan su naturaleza tributaria y otros entienden que el fenómeno pertenece a la teoría general de las obligaciones de derecho común, que enmarca el pago

indebido y el enriquecimiento injusto o sin causa, lo cierto es que las legislaciones tributarias modernas tienden a establecer disposiciones que regulen estas situaciones, diferenciando los casos tributarios de aquellos meramente civiles y que se rigen por el Código Civil.

En el derecho común, y también en el Derecho Tributario, existe lo que se conoce como la acción en repetición o reembolso, por medio de la cual una persona que ha pagado de forma indebida y sin existir justa causa, puede demandar la devolución de la suma pagada a otra persona, demostrando el enriquecimiento del demandado a costa de su empobrecimiento. Es así como en materia tributaria se le reconoce al sujeto pasivo la facultad de ejercer una acción en repetición contra la Administración Tributaria que ha recibido un pago indebido, a los fines de que devuelva el dinero ingresado sin justa causa.

Cuando un contribuyente paga impuestos que no debe pagar o paga más impuestos que aquellos que legalmente debe pagar, es decir paga en exceso, tiene derecho a solicitarle al Fisco la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.

Para *Villegas* el reembolso de lo pagado al Fisco indebidamente o el derecho a repetición es una consecuencia de la jurisdicción de la potestad tributaria, afirmando que “tampoco puede el Estado cobrar tributos a quien no reviste el carácter de sujeto pasivo de la obligación tributaria, ni requerirlos en mayor medida de lo que la norma legal ha predeterminado. De idéntica forma, no puede el ente estatal pretender retener en su poder sumas tributarias que le han sido erróneamente entregadas. De darse estos supuestos, la facultad de repetir no puede ser denegada,” añadiendo que el pago de tributos no legítimamente adeudados implica un enriquecimiento sin causa para el Estado. (Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario)

En nuestro país el artículo 68 del Código Tributario dispone que “el pago indebido o en exceso de tributos, recargos, intereses o sanciones pecuniarias, dará lugar al procedimiento administrativo de reembolso por ante la Administración Tributaria. En caso de que el contribuyente no se sintiere satisfecho en sus pretensiones, podrá incoar la acción de repetición o reembolso del mismo.” Lo anterior significa que el interesado tiene dos vías jurídicas para exigir reembolso:

a) Solicitud de Reembolso en Sede Administrativa, es decir ante la Administración Tributaria deudora, a la cual debe recurrir en primer lugar; y

b) Acción en Repetición ante el Tribunal Superior Administrativo, la cual procede únicamente en aquellos casos en que el contribuyente no se sintiere satisfecho con la respuesta dada por la Administración Tributaria o el silencio de ésta.

Por su parte, el artículo 119 de la Ley General de Aduanas No.3489 consagra textualmente que “también se reembolsarán dentro de un plazo que no excederá de dos años a contar de la fecha en que se efectuó su pago definitivo, los derechos e impuestos que hayan sido cobrados de más, por error de aforo, de cálculo, o de cualquier otra naturaleza, que sea debidamente comprobado.”

II.- Procedimiento de Reembolso.

Establece el artículo 68 del Código Tributario que “el pago indebido o en exceso de tributos, recargos, intereses o sanciones pecuniarias, dará lugar al procedimiento administrativo de reembolso por ante la Administración Tributaria.”

Por su parte, el artículo 334 del Código Tributario expresa que “los contribuyentes y responsables que hubieren pagado indebidamente o en exceso el Impuesto sobre la Renta o sus recargos e intereses y sanciones referentes a ellos, podrán reclamar su reembolso dentro de los tres años a partir de la fecha de pago o de la determinación del crédito a su favor cuando este se derive de retenciones o anticipos de impuestos. Interpuesto el pedido de reembolso, la Administración Tributaria procederá a su tramitación, pudiendo compensar de oficio el crédito del contribuyente o responsable, total o parcialmente, con las deudas líquidas y exigibles que provengan del mismo impuesto y se refieran a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos. Las demás disposiciones relativas a esta materia así como los procedimientos, sanciones relativos a todos los impuestos, están incluidos en el Título I de este Código.”

En el campo estrictamente tributario la figura jurídica del reembolso del pago indebido o en exceso responde a los siguientes aspectos:

- 1) Un Pago Indebido o en Exceso;
- 2) Pago de Tributos, Recargos, Intereses o Sanciones Pecuniarias; y,
- 3) Procedimiento Administrativo de Reembolso.

Cuando una persona realiza un pago indebido o en exceso de impuestos, recargos, intereses indemnizatorios o sanciones pecuniarias tiene el derecho de solicitarle a la misma Administración Tributaria donde efectuó ese pago indebido o en exceso, la devolución de estas sumas.

Ha sido juzgado que del estudio del artículo 68 del Código Tributario se infiere que cuando un contribuyente realiza un acto con intención de cumplir una obligación tributaria y no estaba obligado a ello, pues *la obligación no existe, surge un derecho a reembolso para el contribuyente y una obligación de restituir lo pagado indebidamente para la Administración.* Que el contribuyente deberá intentar esta solicitud por ante la propia Administración Tributaria, que es la Dirección General de Impuestos Internos. (Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.346)

Asimismo, ha sido juzgado que *cuando un contribuyente paga más impuestos del que está obligado a pagar, puede solicitar su devolución, pues en el caso de que se haya pagado por concepto de Impuesto sobre la Renta e ITBIS un monto mayor del que estaba obligado, tiene la posibilidad de solicitar su devolución a través del procedimiento de Acción en Repetición o Pago Indebido por ante la propia administración.* (Sentencia del TCT No.073-2003, de fecha 18 de noviembre del 2003)

A) Calidad del Solicitante.

Como es sabido, el pago del tributo puede ser realizado tanto por el contribuyente, que es responsable de su propia deuda, como por el responsable, que es la persona obligada al pago de una deuda ajena, lo que hace cuestionable el hecho de saber cuál de los dos sujetos pasivos realmente tiene derecho al ejercicio de la solicitud de reembolso.

En los llamados impuestos al consumo o indirectos, por ejemplo, sucede que la persona que en definitivas soporta la carga económica del tributo no es la misma que sirviendo de intermediaria recibe el importe y lo paga al Fisco. En efecto, debido al fenómeno de traslación una persona

que resulta responsable del pago del impuesto cobra este al consumidor mediante un incremento del precio del producto o transparentándolo en la factura. Así ocurre con los impuestos a la importación de mercaderías, ITBIS, Impuesto Selectivo al Consumo y otros.

En vista del fenómeno de traslación del impuesto y otros casos en los cuales la figura del responsable del tributo reviste capital importancia, como es el caso de la relación entre obrero y patrono en que la ley designa al empleador como agente de retención de los impuestos de sus asalariados, y el caso entre padres y menores, en que el padre es responsable del pago por las deudas de sus hijos menores de edad, surge la interrogante de determinar quién realmente tiene el derecho de solicitar el reembolso y posteriormente ejercer la acción en repetición en contra del Fisco, es decir si el responsable o contribuyente de derecho, o sea la persona que tiene la obligación de ir al Fisco a ingresar o pagar el tributo, o por el contrario aquél sujeto que es en el fondo el que verdaderamente soporta la carga económica del impuesto, vale decir el contribuyente de hecho. En este sentido, quién tiene el derecho a solicitar reembolso, el Agente de Retención o Percepción o aquél a quien se le hizo la retención o percepción? ¿Corresponde la solicitud de reembolso y la acción en repetición al responsable que paga al Fisco o al consumidor u obrero que soportó la carga económica del tributo?

Lo cierto es que no podría darse una respuesta concluyente y general para todas las legislaciones del mundo, pues estas presentan grandes diferencias respecto al reembolso y la acción en repetición y la persona que puede ejercerla, presentándose las siguientes opciones legislativas:

a) La ley no dispone sobre el tema, por lo cual habría que recurrir al derecho común;

b) Solo puede accionar aquél que ingresó o efectuó el pago al Fisco, sin importar la figura del que soporta la carga del tributo. Esta teoría no toma en cuenta el requisito del enriquecimiento injusto o sin justa causa que tendría el actuante, condición indispensable en el derecho común para la teoría general de la acción en repetición del pago indebido; y

c) Solo puede ejercer la acción en repetición aquél que, llámese responsable o contribuyente, soportó la carga del impuesto mediante una disminución de su patrimonio. Esta teoría es la más utilizada en las

legislaciones modernas, no solo por ser más justa, sino también por ir acorde con los principios generales del derecho.

En la República Dominicana nos encontramos con disposiciones legales y jurisprudencias que dan solución a este asunto:

1) Código Tributario. Agentes de Retención.

El artículo 8 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, luego de establecer la calidad y responsabilidad de los agentes de retención y percepción y definirlos, señala en su párrafo III que una vez “efectuada la designación del Agente de Retención o Percepción, el agente es el único obligado al pago de la suma retenida o percibida y responde ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas indebidamente o en exceso.”

Es decir, que una vez que ha sido hecha la retención o percepción, el único que tiene derecho a solicitarle reembolso a la Administración Tributaria y ejercer la acción en repetición es el Agente de Retención o Percepción, y no la persona del retenido o percibido. Si el retenido o percibido entiende que el Agente de Retención o Percepción le retuvo indebidamente o en exceso, únicamente puede proceder en contra del Agente de Retención o Percepción, pero no en contra del Fisco.

Asimismo, el artículo 334 del Código Tributario se refiere de manera expresa a los contribuyentes y responsables que hubieren pagado indebidamente o en exceso el Impuesto sobre la Renta o sus recargos e intereses y sanciones, los cuales podrán reclamar su reembolso dentro de los 3 años a partir de la fecha de pago o de la determinación del crédito a su favor cuando este se derive de retenciones o anticipos de impuestos.

2) Jurisprudencia. Contribuyente de Derecho.

Mediante sentencia del Tribunal Superior Administrativo se decidió que *en el caso del ITBIS el derecho a solicitar reembolso y ejercer la acción en repetición corresponde al Contribuyente de Derecho, No al Consumidor Final*, bajo el siguiente Considerando: Que en cuanto al aspecto de falta de derecho que se le atribuye a la recurrente por parte de la Dirección

General de Impuestos Internos para reclamar el reembolso, el tribunal entiende que la Administración Tributaria ha hecho una incorrecta aplicación de la ley, pues el artículo 337 del Código Tributario establece como contribuyentes del ITBIS a las siguientes personas: “a) A los fines de este impuesto, son contribuyentes: 1) Personas que transfieren bienes...; 2) Importadores de bienes...; 3) Prestadores o locadores de servicios gravados...”; de donde se infiere que solo el contribuyente o responsable es el que está obligado frente a la administración y por ende solo él puede reclamar o accionar contra la administración cuando de un pago indebido o en exceso se trate, como es el caso de la especie, en consecuencia la recurrente tiene derecho para solicitar el reembolso e incoar la Acción en Repetición. (Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.347)

En resumen, podríamos afirmar que las personas que tienen derecho a solicitar reembolso de un pago indebido o en exceso son las siguientes:

- a) El Contribuyente de Derecho.
- b) El Responsable, ya sea Agente de Percepción o Retención.
- c) El Heredero o Causahabiente del Pagador.
- d) La Empresa o Sociedad que resulte como sucesora de un proceso de Fusión, Absorción o Reorganización de sociedades.

B) Lugar donde se Solicita.

En el derecho común resulta obvio que las acciones judiciales, entre las cuales se encuentra la acción en repetición del pago indebido o en exceso, deben ser ejercidas por ante los tribunales ordinarios competentes señalados por la ley, que es donde se dirimen los conflictos entre particulares.

Debido a la especialidad de la materia tributaria, que en gran medida se aparta del derecho común para formar una rama distinta dentro del campo jurídico, no todas las legislaciones mundiales establecen iguales procedimientos. Algunas consagran que la acción en repetición debe ser ejercida directamente por ante los órganos judiciales y otras ante la propia Administración Tributaria. En virtud del carácter imperativo de la ley es claro que esta puede atribuir jurisdicción de competencia al órgano administrativo o judicial que considere procedente. Sin embargo,

las principales opciones técnicas que se plantean en este terreno son las siguientes:

a) El interesado debe acudir ante la justicia ordinaria para ejercer su acción en repetición en contra de la Administración;

b) El actuante debe dirigirse primero a la Administración Tributaria y si allí no encuentra respuesta satisfactoria ir a los tribunales judiciales;

c) El accionante puede elegir ejercer su demanda por ante la Administración Tributaria o por los canales judiciales; y

d) El interesado debe dirigirse exclusivamente a la Administración Tributaria y si allí no encuentra respuesta satisfactoria a su solicitud, entonces puede acudir ante los tribunales administrativos o contenciosos.

En la República Dominicana el artículo 68 del Código Tributario señala que “el pago indebido o en exceso de tributos, recargos, intereses o sanciones pecuniarias, dará lugar al procedimiento administrativo de reembolso por ante la Administración Tributaria,” lo que significa que el interesado debe acudir primero ante la Administración Tributaria. Como el Código Tributario solo se aplica a los tributos internos nacionales se deduce que esta solicitud debe hacerse ante la Dirección General de Impuestos Internos.

No obstante, si se trata de impuestos aduanales se entiende que el interesado que pagó en exceso o forma indebida ante Aduanas puede ejercer su solicitud de reembolso ante la Dirección General de Aduanas. En efecto, el artículo 119 de la Ley General de Aduanas No.3489 consagra textualmente que “también se reembolsarán dentro de un plazo que no excederá de dos años a contar de la fecha en que se efectuó su pago definitivo, los derechos e impuestos que hayan sido cobrados de más, por error de aforo, de cálculo, o de cualquier otra naturaleza, que sea debidamente comprobado.”

Ha sido juzgado que el contribuyente deberá intentar su solicitud de reembolso “*por ante la propia Administración Tributaria.*” (Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.346). Asimismo, que cuando un contribuyente paga más impuestos del que está obligado a pagar, *puede solicitar su devolución a través del procedimiento*

de Acción en Repetición o Pago Indebido por ante la propia administración. (Sentencia del TCT No.073-2003, de fecha 18 de noviembre del 2003).

C) Intereses.

Algunas legislaciones establecen que cuando el accionante en repetición tenga razón en su solicitud de reembolso, la Administración Tributaria no solo estaría obligada al reembolso del pago indebido, sino también al pago de los intereses devengados por la suma pagada en exceso, cuando menos a partir del momento en que el interesado efectuó su solicitud de reembolso.

En el derecho común, principalmente en disposiciones del Código Civil, se establece que el demandante, en caso de triunfar en su demanda judicial, tiene derecho a recibir la suma requerida más los intereses causados a partir de la fecha de la demanda en justicia. Normas de este tipo son frecuentes en las legislaciones tributarias modernas. Sin embargo, en la legislación tributaria dominicana no aparece ninguna disposición que trate este tema, de donde pueden desprenderse las siguientes teorías:

1) Que el Fisco no está obligado a devolver con intereses las sumas pagadas indebidamente o en exceso; y

2) Que puede acudir al Derecho Supletorio, en este caso al derecho común, en atención a lo dispuesto en el artículo 3 del Código Tributario, para afirmar que tal y como prevé el Derecho Civil, los intereses corren a partir de la demanda en justicia. En este sentido, podría interpretarse que el accionante tendría derecho a solicitarle al Tribunal que condene a la Administración Tributaria al pago de intereses sobre las sumas pagadas indebidamente y no devueltas por el Fisco en el procedimiento de solicitud de reembolso.

D) Formas de Devolución.

En tanto algunas legislaciones establecen el mecanismo del crédito fiscal, es decir la posibilidad de que el contribuyente aplique las sumas pagadas en exceso o en forma indebida a futuras deudas impositivas de igual o distinta naturaleza a la que originó el crédito, otras se limitan a consagrar la simple devolución de la suma recibida sin causa. Sin embargo, hay también que considerar que ciertas legislaciones prohíben

expresamente la devolución al interesado de las cantidades pagadas de forma indebida.

Pero el tema de la devolución pura y simple del pago indebido no es tan sencillo como aparenta, puesto que su resultado dependerá de la eficiencia de la legislación establecida y de los mecanismos burocráticos para ponerla en práctica. En efecto, cuando se consagra el método de la simple devolución hay que definir el órgano que tendría competencia para efectuarla, que podrá ser la misma Administración Tributaria ante la cual se ha pagado indebidamente o un organismo distinto dentro de la estructura gubernamental. La elección correcta es importante, ya que en ocasiones el método establecido puede revestir un grado de rigidez tal que cree burocracias innecesarias y pérdidas de tiempo para el contribuyente, como en aquellos casos en que, por falta de autonomía financiera y presupuestaria en la Administración Tributaria, el expediente tiene que pasar por varios organismos estatales.

Por otra parte y en cuanto al crédito fiscal se refiere, hay legislaciones que exigen que el crédito originado en el pago indebido de un tributo deba ser aplicado exclusivamente para un tributo de igual naturaleza que aquel que ocasionó el crédito fiscal. Esto es, que si el pago indebido fue realizado en la importación de mercancías, solo a futuras importaciones gravadas es que puede aplicarse dicho crédito y no para compensar deudas del Impuesto sobre la Renta, ITBIS u otros. Contrario a esta teoría, otras legislaciones ven a la Administración Tributaria como un organismo único encargado de velar por el cumplimiento de todas las leyes impositivas y entienden que el crédito fiscal ocasionado por un tributo puede ser utilizado para el pago de cualquier deuda tributaria, no importa su naturaleza.

Desde el punto de vista semántico el concepto “reembolso” abarca no solamente el desembolso en efectivo, sino también un crédito fiscal para ser compensado con futuros débitos o deudas, que es también una forma de pago. Algunas legislaciones, a su vez, contemplan la devolución a través de instrumentos tributarios, como por ejemplo certificados tributarios que constituyen créditos para pagar impuestos, los cuales pueden ser o no transferibles a terceros, u otros instrumentos financieros como los bonos.

Asimismo, existen legislaciones que no permiten el reembolso de aquellas deudas prescritas que fueron pagadas voluntariamente

por el deudor. En este sentido, el Anteproyecto de Código Tributario Dominicano había previsto en sus artículos 144 y siguientes que la acción en repetición no procedía en los casos en que el sujeto pasivo hubiese pagado obligaciones prescritas. Sin embargo, nuestro actual Código Tributario no consagró esta disposición.

En la República Dominicana los métodos de reembolso más utilizados por la Administración Tributaria son los siguientes:

- 1) El Reembolso en Dinero; y
- 2) La Compensación.

Tanto la Dirección General de Aduanas como la Dirección General de Impuestos Internos tienen facultad para reembolsar en dinero las sumas pagadas en exceso o en forma indebida por los sujetos pasivos. Debido a las leyes No.226-06 y 227-06 que otorgan autonomía financiera y presupuestaria a ambas instituciones, el proceso de devolución es sencillo y ágil.

El artículo 334 del Código Tributario señala que una vez haya sido interpuesto el pedido de reembolso, la Administración Tributaria procederá a su tramitación, pudiendo compensar de oficio el crédito del contribuyente o responsable, total o parcialmente, con las deudas líquidas y exigibles que provengan del mismo impuesto y se refieran a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos.

En lo que respecta a los impuestos de importación, regulados por la Ley No.3489 de 1953, para el Régimen de las Aduanas, podría decirse que en principio dicha ley no previó el mecanismo de la compensación como forma de reintegro del pago indebido, sino únicamente el método de reembolso en dinero. El artículo 119 de esta Ley No.3489 consagra textualmente que “también se reembolsarán dentro de un plazo que no excederá de dos años a contar de la fecha en que se efectuó su pago definitivo, los derechos e impuestos que hayan sido cobrados de más, por error de aforo, de cálculo, o de cualquier otra naturaleza, que sea debidamente comprobado.” Sin embargo, esta situación varió con el artículo 19 del Código Tributario que estableció un régimen jurídico común de compensación para toda la Administración Tributaria.

En efecto, el artículo 19 del Código Tributario, el cual se aplica tanto a la Dirección General de Aduanas como a la Dirección General de Impuestos Internos, dispone que la Administración Tributaria de

oficio o a petición de parte, podrá compensar total o parcialmente la deuda tributaria del sujeto pasivo, con el crédito que éste tenga contra el sujeto activo por concepto de cualquiera de los tributos, intereses y sanciones pagados indebidamente o en exceso, siempre que tanto la deuda como el crédito sean ciertos, líquidos exigibles, se refieran a períodos no prescritos, comenzando por los mas antiguos, y estén bajo la administración de alguno de los órganos de la Administración Tributaria. En su párrafo I este artículo agrega que “en caso de que un contribuyente tuviere derecho a la compensación a la que se refiere este artículo, deberá solicitar la misma, primero, en el órgano de la Administración Tributaria en que se hubiere generado el crédito al cual tuviere derecho.” Debido a que la Compensación es estudiada en otra parte de esta obra, con mayor amplitud, nos remitimos al mismo.

E) Transferencia del Crédito Fiscal.

Con respecto al crédito fiscal que surge como consecuencia de un pago indebido o en exceso se ha cuestionado acerca de si el mismo puede ser transferido a un tercero para ser utilizado por éste en el pago de sus deudas fiscales.

El único artículo del Código Tributario que establecía la posibilidad de transferir a terceros un crédito fiscal era el 308, párrafo VI, el cual fue derogado por el artículo 7 de la Ley de Reforma Tributaria No.288-04. Este párrafo consignaba que si una persona moral que gozaba de exención del Impuesto sobre la Renta paga dividendos a un accionista y no podía utilizar el crédito fiscal que genera la retención efectuada, tenía la opción de transferir el indicado crédito al propio accionista al cual se le efectuó la retención o a terceros, en ambos casos con la aprobación previa y escrita de la Administración Tributaria.

Podría pensarse, sin embargo, que con la derogación del párrafo VI del artículo 308 del Código Tributario la transferencia de un crédito fiscal no es legalmente permitida. Sin embargo, nosotros entendemos que ante el silencio de la ley debe acudirse al derecho supletorio, tal y como aconseja el artículo el párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, que expresa que cuando no existan disposiciones expresas en este Código para la solución de un caso, regirán supletoriamente en el orden en que se indican, las leyes tributarias análogas, los principios generales y normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del

Derecho Privado que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario; con excepción de las sanciones represivas, las cuales serán únicamente las previstas expresamente en la presente ley.

En este sentido, es nuestra opinión que un crédito fiscal sí puede ser transferido a un tercero para el pago de sus deudas tributarias, con o sin el consentimiento de la Administración Tributaria, utilizando para ello el método de cesión de crédito contemplado en los artículos 1689 y siguientes del Código Civil. El colmo sería pensar que el crédito fiscal deba perderse por falta de un procedimiento administrativo.

III.- Prescripción del Derecho.

De conformidad con el artículo 21 del Código Tributario prescriben a los tres años las acciones contra el Fisco en “repetición del impuesto”. Esta disposición debe ser interpretada en un sentido amplio, conjuntamente con los artículos 68 y 141 del mismo Código, para afirmar que la acción en repetición se refiere tanto al impuesto como a los recargos, intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias que hayan sido pagados en exceso o en forma indebida.

A su vez, el artículo 334 del Código Tributario expresa que “los contribuyentes y responsables que hubieren pagado indebidamente o en exceso el Impuesto sobre la Renta o sus recargos e intereses y sanciones referentes a ellos, podrán reclamar su reembolso *dentro de los tres años* a partir de la fecha de pago o de la determinación del crédito a su favor cuando este se derive de retenciones o anticipos de impuestos.”

IV.- La Acción en Repetición.

La parte final del artículo 68 del Código Tributario consagra que en caso de que el contribuyente no se sientiere satisfecho en sus pretensiones de solicitud de reembolso ante la Administración Tributaria, podrá incoar la acción de repetición o reembolso del mismo. Por su parte el párrafo I del artículo 141 del mismo Código establece que corresponde al Tribunal Superior Administrativo conocer de las acciones en repetición o pago indebido o en exceso, de tributos en general, en las condiciones en que se especifica en el Código Tributario.

Cuando una persona ha pagado tributos o sus accesorios de forma indebida o en exceso debe primero solicitarle a la Administración Tributaria el reembolso de los mismos. Si el interesado no se encuentra conforme con la respuesta dada por el Fisco, o con su silencio, no debe interponer un recurso de reconsideración ante la Administración Tributaria, sino una Acción en Repetición por ante el Tribunal Superior Administrativo, pues se trata de un procedimiento especial.

En efecto, ha sido juzgado que *la Acción en Repetición es un Procedimiento Especial, con sus propias condiciones y requisitos* (Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.345; Sentencia del TCT No.013-2005, de fecha 17 de marzo del 2005) y que *la vía instituida por el Código Tributario, para que un contribuyente solicite el reembolso y/o compensación de un pago indebido, es la reclamación administrativa frente al propio organismo de la Administración Tributaria donde se generó dicho derecho, en este caso, la Dirección General de Impuestos Internos y en caso de inconformidad con el resultado de esta solicitud, la otra vía posible y única que puede incoar el contribuyente, es la acción de repetición del pago indebido, que debe ser interpuesta ante la jurisdicción contencioso tributaria; que en esas condiciones expresadas claramente por la ley que rige la materia, no existen otras vías procesales para reclamar esta pretensión, por lo que al decidirlo así el Tribunal a-quo hizo una correcta aplicación de la ley, sin incurrir en las violaciones denunciadas por la recurrente en este aspecto del segundo medio de casación, por lo que procede desestimarlo.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de agosto 2001, B.J. No.1089, pág.805)

Por corresponder al campo jurisdiccional más adelante trataremos con mayores detalles la Acción en Repetición por ante el Tribunal Superior Administrativo.

V.- Jurisprudencias.

Tal y como se ha hecho en otros capítulos, conviene señalar algunas jurisprudencias sobre este tema:

1) *Surgimiento del Derecho a Reembolso. Cuando un contribuyente realiza un acto con intención de cumplir una obligación tributaria y no estaba obligado a ello, pues la obligación no existe, surge un derecho a reembolso para*

el contribuyente y una obligación de restituir lo pagado indebidamente para la administración. (Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.346)

2) Casos en que Procede el Reembolso.

a) En el Impuesto sobre Operaciones Inmobiliarias procede el Reembolso por Rescisión de la Venta. (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de octubre del 1970, B.J. No.719, pág.2175).

b) Pago bajo Protesta. Pagar y Recurrir. La Existencia del Reembolso No Justifica la Obligación del Solve et Repete o Pago Previo para Recurrir. (Sentencia de la SCJ No.36, de fecha 30 de noviembre del 2005, B.J. 1140, Vol. III, pág.1835; Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 13 de diciembre del 2006, B.J. 1153, Vol. II, pág.1425); Aunque se garantice el Reembolso, No procede el Solve et Repete. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.985)

c) Cuando se ha Pagado de manera Indebida, procede el Reembolso. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.005-2008, de fecha 30 de enero del 2008)

3) Calidad para solicitar el Reembolso en el caso del ITBIS. La condición de contribuyente de los agentes responsables del pago del impuesto ha sido establecida por los artículos 4 y 6 del Código Tributario. (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de agosto del 2001, B.J. No.1089, pág.806).

4) Procedimiento de Reembolso. Primero ante la Administración Tributaria y luego ante el Tribunal Contencioso, sin Recurso en Sede Administrativa. (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de agosto 2001, B.J. No.1089, pág.805)

5) La Acción en Repetición. Procedimiento para ejercer la Acción en Repetición del Pago Indebido. (Sentencia del TCT No.013-2005, de fecha 17 de marzo del 2005)

6) Facultades del Tribunal ante Acción en Repetición. El Tribunal puede ordenar que se efectúe una Compensación, conforme al Procedimiento de Reembolso. (Sentencia del TCT No.071-2006, de fecha 19 de octubre del 2006)

Sección II

La Compensación

I.- Aspectos Generales.

La compensación es la figura jurídica mediante la cual dos personas que son deudoras una de la otra se pagan recíprocamente sus deudas con las acreencias que tienen entre ellas. Se trata de dos obligaciones distintas entre dos personas. Por ejemplo, si Juan le debe a Pedro RD\$100.00 y a su vez Pedro le debe a Juan RD\$100.00, entre Pedro y Juan se produce una compensación de deudas para que ninguno de ellos sea deudor ni acreedor del otro. En caso de que la deuda de uno de ellos sea mayor que la del otro, podría haber una compensación parcial de deudas y la diferencia resultante después de la compensación, podrá ser exigida. De este modo, la compensación de deudas puede ser de dos maneras, total o parcial.

a) Total.

La compensación es total cuando se extinguen ambas deudas, como por ejemplo en el siguiente caso: si Juan le debe a Pedro RD\$100.00 y a su vez Pedro le debe a Juan RD\$100.00, entre Pedro y Juan se celebra una compensación de deuda para que ninguno de ellos sea deudor ni acreedor del otro.

b) Parcial.

La compensación es parcial cuando una de las deudas es mayor a la otra, como por ejemplo en el siguiente caso: Juan le debe a Pedro RD\$100.00 y Pedro le debe a Juan RD\$50.00. En este caso la compensación se opera hasta el límite de la menor y la diferencia resultante después de la compensación permanecerá como una deuda y podrá ser exigida.

En materia tributaria lo normal es que el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya sea contribuyente o responsable, sea deudor del sujeto activo por los tributos que tiene que pagar. Sin embargo, puede darse el caso en el cual el sujeto activo pase a ser deudor del sujeto pasivo. Así sucede, por ejemplo, cuando el contribuyente o responsable le hace un pago en exceso o indebido al sujeto activo, caso en el cual el Fisco pasa

a ser deudor del sujeto pasivo por las sumas que fueron pagadas en exceso o en forma indebida.

Cuando el sujeto activo es deudor del sujeto pasivo por un pago indebido o en exceso, por ejemplo, y a su vez el sujeto pasivo es deudor del sujeto activo por los tributos que tiene pagar, se puede realizar la compensación. De conformidad con el artículo 18 del Código Tributario “cuando los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, podrá operarse entre ellos una compensación parcial o total que extinga ambas deudas hasta el límite de la menor.”

Por su parte, el artículo 19 del mismo Código establece que “la Administración Tributaria de oficio o a petición de parte, podrá compensar total o parcialmente la deuda tributaria del sujeto pasivo, con el crédito que este tenga contra el sujeto activo por concepto de cualquiera de los tributos, intereses y sanciones pagados indebidamente o en exceso, siempre que tanto la deuda como el crédito sean ciertos, líquidos exigibles, se refieran a períodos no prescritos, comenzando por los mas antiguos, y estén bajo la administración de alguno de los órganos de la Administración Tributaria.” En su párrafo I agrega que “en caso de que un contribuyente tuviere derecho a la compensación a la que se refiere este artículo, deberá solicitar la misma, primero, en el órgano de la Administración Tributaria en que se hubiere generado el crédito al cual tuviere derecho.”

II.- Casos en que Procede.

De la lectura de los artículos 18 y 19 del Código Tributario se desprenden las siguientes consecuencias:

1) Es posible la compensación total o parcial de deudas recíprocas entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo. La compensación total extingue ambas deudas. La compensación parcial extingue la deuda menor y hace subsistir la diferencia.

2) La Administración Tributaria no está obligada a compensar las deudas, pero tiene la facultad de hacerlo, ya sea de oficio o a petición de la parte interesada. Es esta la razón por la cual el artículo 19 del Código Tributario expresa textualmente que “la Administración Tributaria, de oficio o a petición de parte, podrá compensar...” Sin embargo, cuando

la Administración Tributaria decida no compensar las deudas, el sujeto pasivo tiene la facultad de solicitar el reembolso de las sumas pagadas en exceso o en forma indebida, conforme al procedimiento establecido para estos casos.

3) La compensación puede hacerse por deudas provenientes de tributos de cualquier naturaleza, intereses y sanciones pecuniarias pagadas indebidamente o en exceso por el sujeto pasivo a las Aduanas o a Impuestos Internos. En caso de que un contribuyente tuviere derecho a la compensación, deberá solicitar la misma primero ante el órgano de la Administración Tributaria en que se hubiere generado el crédito al cual tuviere derecho; es decir, por ejemplo, que si el crédito se generó en Aduanas por impuestos de importación, el interesado primero debe solicitar la compensación en Aduanas y no ante Impuestos Internos, y viceversa.

4) Tanto la deuda del sujeto activo como el crédito del sujeto pasivo, deben ser ciertos, líquidos y exigibles.

a) Cierto: Que sea verdadero, es decir que no se plantee ninguna duda sobre su validez. Además, debe ser firme, es decir que el crédito sea irrevocable.

b) Líquido: Que el monto del crédito y de la deuda hayan sido determinados en un valor en dinero.

c) Exigible: Que el pago de la deuda o del crédito pueda ser exigido al momento de la compensación.

5) La deuda del sujeto activo y el crédito del sujeto pasivo deben referirse a períodos no prescritos y la compensación de deuda debe iniciarse por los períodos más antiguos. Esto significa lo siguiente:

a) No Prescripción de la Deuda ni del Crédito Tributario.

El artículo 21 del Código Tributario establece que tanto el pago de la deuda como del crédito tributario deben ser exigidos dentro de un determinado período tiempo. Si el interesado, que es la persona que posee el crédito contra el deudor, no exige ese pago dentro del plazo señalado por la ley, su crédito prescribe y ya no tendrá fuerza legal para exigir el pago. Para que pueda operarse la compensación de deudas o créditos, estas deudas o crédito no deben haber prescrito.

Aunque lo referente a la prescripción será estudiado más adelante, es preciso indicar que de acuerdo a lo consignado en el artículo 21 del Código Tributario, el Fisco tiene un plazo de 3 años para requerirle al sujeto pasivo el pago del impuesto, contados a partir de la fecha de vencimiento del plazo establecido por la ley para pagar el tributo. Por su parte, el sujeto pasivo también cuenta con un plazo de 3 años para exigirle al Fisco la devolución de las sumas pagadas en exceso o en forma indebida. Si la deuda o el crédito han prescrito, no puede materializarse la compensación respecto de esa deuda o crédito.

b) La Deuda o el Crédito Tributarios solo pueden Referirse o Aplicarse a Períodos No Prescritos.

Establece el artículo 19 del Código Tributario que para poder compensar tributos, intereses y sanciones pecuniarias, estos deben referirse a “períodos no prescritos.” Pero, qué debe entenderse por “períodos no prescritos”? Cuando en materia tributaria se habla de “período fiscal”, se hace referencia al conjunto de actividades u operaciones tributarias que se ejercen dentro de un período de tiempo. Lo normal es, en ciertos impuestos, como por ejemplo el Impuesto sobre la Renta, que un período fiscal tenga una duración de un año. Sin embargo, en el ITBIS el período fiscal es de un mes.

De acuerdo al artículo 21 del Código Tributario prescriben a los 3 años las acciones del Fisco en contra del sujeto pasivo para requerir el pago del impuesto y también las acciones del sujeto pasivo en contra del Fisco para exigir el reembolso de las sumas pagadas en exceso o en forma indebida, siempre que no haya habido interrupción o suspensión de la prescripción, como se explicará más adelante.

La compensación entre el crédito y la deuda tributaria se efectúa respecto de un período fiscal. Por lo tanto, de acuerdo con el artículo 19 del Código Tributario, no puede haber compensación de deudas o créditos respecto de períodos fiscales que hayan prescrito.

c) Debe Comenzarse por los Períodos más Antiguos No Prescritos.

La compensación de créditos y deudas debe iniciarse por los períodos más antiguos que no hayan prescrito. Por ejemplo, si los períodos fiscales

del Impuesto sobre la Renta correspondientes a los ejercicios 2011, 2012 y 2013 no han prescrito, y en todos estos períodos existe un crédito y una deuda tributaria, el fenómeno de la compensación debe efectuarse primero respecto del período correspondiente al ejercicio fiscal 2011, que es el más antiguo, aún cuando el crédito o la deuda hayan surgido en un período distinto. Una vez compensado el período 2011, entonces podrá efectuarse una compensación respecto del período 2012 y así sucesivamente hasta que no queden deudas y créditos por compensar.

Ahora bien cabe preguntarse lo siguiente: Puede un sujeto pasivo que es acreedor tributario del Fisco cederle ese crédito a otro sujeto pasivo que es deudor de la Administración Tributaria, a los fines de que se proceda a una compensación?

De conformidad con los artículos 1689 y siguientes del Código Civil la cesión de crédito es permitida entre el acreedor y un tercero, pero solo surte efecto respecto del deudor cuando a ese deudor se le haya notificado la cesión. Aunque el Código Tributario no dice nada respecto de la cesión de crédito, entendemos que las disposiciones del Código Civil tienen plena aplicación en materia tributaria. Sin embargo, es importante recordar que la compensación no es obligatoria para la Administración Tributaria, sino una potestad discrecional que le concede la ley, de donde hay que afirmar que cuando el Fisco decide no compensar, al cesionario solo le queda una solicitud de reembolso y posteriormente una acción en repetición.

III.- Jurisprudencias.

1) Acuerdo de Pago.

La Administración No puede Firmar un Acuerdo de Pago y luego intentar Desconocerlo alegando una Compensación Irregular. (Sentencia del TCT, de fecha 27 de abril del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.56).

2) Casos en que Procede.

a) El Tribunal puede Ordenar la compensación de un Crédito cuando el mismo es Real. (Sentencia del TCT No.029-2005, de fecha 12 de mayo del 2005)

b) Cuando el Contribuyente y la Administración Tributaria son Deudores Recíprocos puede operarse la Compensación Parcial o Total. El Tribunal puede Ordenar la Compensación. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.012-2007, de fecha 12 de septiembre del 2007)

c) La Compensación de Deudas solo procede cuando se trata de un Crédito Tributario cierto, líquido y exigible, que sea administrado por algún órgano de la Administración Tributaria, y No contra Deudas No Tributarias del Estado. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.013-2009, de fecha 5 de febrero del 2009)

3) Compensación de Saldos a Favor.

a) Los Saldos a Favor pueden Compensarse con Deudas Tributarias. (Sentencia del TCT No.021-2006, de fecha 28 de marzo del 2006)

b) Cuando el deudor tiene un Saldo a Favor confirmado que excede el Monto de la Deuda, No procede un Embargo Retentivo por la Deuda, sino una Compensación, pues el Riesgo está Garantizado. (Sentencia del TCT No.049-2006, de fecha 7 de julio del 2006)

c) Con Anticipos. Una vez Comprobado el Saldo a Favor o Crédito a favor del Contribuyente, proceda Compensar el mismo con las Deudas que tiene el Fisco, incluyendo Anticipos a Pagar. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.016-2008, de fecha 29 de febrero del 2008)

4) Procedimiento de Compensación.

a) El Reembolso o Compensación de un Pago Indebido, se Reclama ante el órgano donde se generó dicho Derecho y en caso de Inconformidad procede la Acción de Repetición por ante la Jurisdicción Contencioso. (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de agosto del 2001, B.J. No.1089, pág.805)

b) La Compensación de Créditos No es Automática. Cuando el Contribuyente desea una Compensación de Créditos debe solicitarla primero a la Administración Tributaria que hubiere Generado el Crédito y recibir la Aprobación previa del Fisco. (Sentencia del TCT No.040-2006, de fecha 14 de junio del 2006)

5) Facultad del Tribunal de Ordenar la Compensación.

a) El Tribunal puede ordenar la Compensación del Crédito Tributario. (Sentencia de la SCJ, de fecha 12 de septiembre del 2001, B.J. No.1090, pág.623)

b) El Tribunal puede ordenar la Compensación de Anticipos. (Sentencia del TCT, de fecha 21 de febrero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.96)

c) El Tribunal puede ordenar que se efectúe una Compensación, conforme al Procedimiento de Reembolso. (Sentencia del TCT No.071-2006, de fecha 19 de octubre del 2006)

6) En el Impuesto Sucesoral.

No procede Compensar Impuestos Sucesorales contra Depósitos en Bancos Quebrados. (Sentencia del TCT No.034-2005, de fecha 18 de mayo del 2005)

7) En el Itbis.

Cuando un Contribuyente No efectúa la Retención del ITBIS por Servicios recibidos de Terceros, No puede pretender operar una Compensación Automática, deduciendo del ITBIS bruto del período el ITBIS Adelantado por tales Servicios. (Sentencia del TCT No.023-2006, de fecha 30 de marzo del 2006)

Sección III

La Confusión

La confusión es el fenómeno jurídico mediante el cual en una misma persona se reúnen a la vez las calidades de deudor y acreedor de una misma deuda. Como establece el artículo 1300 del Código Civil: "Cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en la misma persona, se produce, de derecho, una confusión que destruye los dos créditos."

Aún cuando la confusión de derechos es poco frecuente, en el derecho civil normalmente ocurre en los casos de transmisión sucesoral. En este sentido, se podría dar el caso siguiente: Juan es hijo de Pedro y como consecuencia de un préstamo que Juan le hizo a su padre Pedro, Juan

es acreedor de su padre. Pocos días después de este préstamo Pedro muere sin haberle pagado a su hijo Juan. Al morir Pedro, Juan pasa a ser heredero de los derechos y obligaciones de su padre Pedro. Ante esta situación, Juan se convierte en acreedor de la deuda que ha heredado de su padre, es decir acreedor de sí mismo. En vista de que constituye un absurdo jurídico que Juan accione judicialmente contra sí mismo, se produce en este caso una confusión de derechos, desapareciendo el crédito que Juan tenía contra su padre. La confusión es, por lo tanto, uno de los modos de extinción de las obligaciones, ya sea que estas tengan un origen contractual o extra contractual.

El fenómeno de la confusión no es frecuente en materia tributaria y ocurre cuando por alguna causa el sujeto activo de la obligación tributaria pasa a ocupar el lugar que tenía el sujeto pasivo, sea contribuyente o responsable. Cuando esto ocurre el sujeto activo se subroga inmediatamente en los derechos y obligaciones del sujeto pasivo, asumiendo las deudas tributarias de éste.

Señala el artículo 20 del Código Tributario que “la obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo de la obligación como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos objetos del tributo, quedare colocado en la situación del deudor, produciéndose iguales efectos que el pago.”

Cuando el sujeto activo pasa a ocupar el lugar del sujeto pasivo, se extingue automáticamente la deuda que tenía el sujeto pasivo frente al sujeto activo. En este caso, la confusión surte el mismo efecto que el pago. El caso más frecuente de confusión en materia tributaria es aquel en el cual el sujeto activo pasa a ser heredero universal de los bienes, derechos y obligaciones del sujeto pasivo, ya fuese por vía testamentaria o no.

De acuerdo con *Ross* (Derecho Tributario Sustantivo) la confusión no procede en los siguientes casos:

- 1) Cuando el sujeto activo que adquiere bienes no adquiere la calidad de sujeto pasivo respecto de las obligaciones tributarias relacionadas con esos bienes y que fueron anteriores a la adquisición de ellos, como puede ocurrir, por ejemplo, en la expropiación de un bien inmueble. Las obligaciones anteriores no se extinguen por confusión. Para hacer esta afirmación, *Ross* argumenta que “la obligación tributaria es un vínculo entre sujetos y no sigue a la cosa por no ser una carga real.”

A nuestro entender, esta afirmación de *Ross* es correcta, pues la obligación tributaria es un vínculo de carácter personal entre el sujeto activo y el pasivo. Al tener un carácter personal y no real, el sujeto pasivo responde con todos sus bienes, presentes y futuros, y no con uno en particular.

Es por esta razón que entendemos, por ejemplo, que cuando un inmueble se encuentra afectado por un impuesto a la propiedad, y su propietario lo transfiere a un tercero teniendo deudas tributarias causadas por este impuesto, el sujeto activo puede perseguir el cobro de su acreencia en contra del antiguo propietario de este inmueble, ya que, al crear la obligación tributaria un vínculo de carácter personal y no real, la obligación persiste, aún cuando haya desaparecido el inmueble que originó esa obligación.

2) Cuando el sujeto activo goza de inmunidad tributaria, caso en el cual, no puede ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. En estos casos, y al ser la confusión la reunión de las calidades de deudor y acreedor en una misma persona, la confusión no podría darse, pues faltaría en el sujeto activo la calidad de deudor.

3) Cuando la ley expresamente ha querido constituir como sujeto pasivo al sujeto activo o a entidades dependientes de él.

Finalmente, cabe señalar que la confusión opera de pleno derecho, es decir sin necesidad de que sea pronunciada por la Administración Tributaria o un juez, siendo su efecto la extinción de la deuda.

Sección IV

La Prescripción

I.- Definición.

Prescripción es la liberación de una obligación por el transcurso del tiempo. Es, por lo tanto, uno de los modos de extinción de las obligaciones.

En el Derecho Civil cuando una persona tiene una acreencia contra otra debe proceder al cobro de esa acreencia dentro de un período de tiempo, bajo pena de perder su derecho al cobro. En materia penal, por su

parte, la acción pública para perseguir el castigo de un infractor también debe ejercerse dentro de un tiempo determinado. Cuando la acción civil o penal no es ejercida dentro del período de tiempo consignado en la ley, esta acción prescribe, dando como resultado la liberación de las obligaciones del deudor o infractor.

En materia tributaria la prescripción juega un papel de extrema importancia en las relaciones jurídicas entre deudor y acreedor, vale decir entre sujeto pasivo y Administración Tributaria, puesto que las leyes tributarias normalmente consagran un plazo para que los derechos del acreedor y del deudor sean ejercidos, bajo pena de extinguirse el derecho.

II.- Plazo y Materia de Prescripción.

De conformidad con el artículo 21 del Código Tributario prescriben a los 3 años las siguientes acciones:

A) Las Acciones del Fisco para exigirle al sujeto pasivo la Presentación de las Declaraciones Tributarias.

En algunos tipos de tributos el sujeto pasivo de la obligación tributaria tiene el deber de presentar una declaración jurada de impuesto. Así, por ejemplo, el artículo 328 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, expresa que “la determinación y percepción del impuesto se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago del gravamen”, señalándose en el artículo 330 del mismo Código cuáles son las personas que deben presentar estas declaraciones juradas. A su vez, el artículo 312 del Código Tributario, también refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, establece que “las personas o empresas instituidas en agentes de retención deberán presentar anualmente a la Administración Tributaria una declaración jurada de las retenciones operadas durante el año calendario anterior.”

De acuerdo con el numeral 1 del artículo 66 del Código Tributario cuando el sujeto pasivo no presenta las declaraciones tributarias que debe presentar, la Administración Tributaria deberá, dentro del plazo de prescripción, proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria. Por su parte, consagra el artículo 257 del Código Tributario que la omisión de presentar las declaraciones juradas, por parte del

sujeto pasivo, constituye un incumplimiento de sus deberes formales, sancionado con multa.

Cuando el sujeto pasivo no presenta las declaraciones tributarias que debe presentar, la Administración Tributaria cuenta con un plazo de 3 años para exigirle la presentación de las mismas, pudiendo determinar de oficio la obligación tributaria. En caso de que el Fisco no le exija al sujeto pasivo la presentación de esas declaraciones, dentro del término de 3 años, pierde su derecho a exigir las posteriormente.

Sin embargo, el artículo 24 del Código Tributario, refiriéndose a la suspensión de la prescripción, la cual será estudiada más adelante, señala que el curso de la prescripción se suspende hasta el plazo de 2 años por no haber cumplido el contribuyente o responsable con la obligación de presentar la declaración tributaria correspondiente, o por haberla presentado con falsedades, con lo cual se da a entender que cuando el sujeto pasivo no presenta las declaraciones juradas que debe presentar, la Administración Tributaria cuenta con un plazo de 5 años para exigirle la presentación de las mismas, pudiendo determinar de oficio la obligación tributaria.

B) Las Acciones del Fisco para Impugnar las Declaraciones Tributarias Presentadas por los Sujetos Pasivos.

Las declaraciones tributarias que sean presentadas al Fisco por los sujetos pasivos pueden contener errores, falsedades o estar incompletas. En estos casos la ley le concede a la Administración Tributaria la facultad de impugnar estas declaraciones, realizando los ajustes que estime pertinentes, mediante una determinación o estimación de oficio de la obligación tributaria.

Señala el numeral 2 del artículo 66 del Código Tributario que dentro del plazo de prescripción la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, "cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud, o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables."

Cuando el sujeto pasivo ha presentado las declaraciones tributarias que debe presentar, la Administración Tributaria cuenta con un plazo de 3 años para impugnar cualquier error, falsedad u omisión que puedan

tener estas declaraciones, pudiendo efectuar los ajustes que considere de lugar. En caso de que el Fisco no impugne las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, dentro de este término de 3 años, pierde su derecho a impugnarlas posteriormente.

C) Las Acciones del Fisco para Requerirle al Sujeto Pasivo el Pago del Impuesto.

El sujeto pasivo se encuentra en la obligación de cumplir oportunamente con su obligación tributaria, es decir con la obligación de pagar el tributo debido en la fecha establecida. Si el sujeto pasivo no cumple voluntaria y oportunamente con su obligación de pago incurre en mora. De acuerdo con el artículo 27 del Código Tributario “la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda.” Por lo tanto, desde el momento en que existe mora, la Administración Tributaria se encuentra facultada para proceder al cobro compulsivo de la deuda.

En el caso de que el sujeto pasivo no haya pagado el impuesto debido en la fecha establecida, la Administración Tributaria cuenta con un plazo de 3 años para requerirle al sujeto pasivo el pago de ese impuesto. Si el Fisco no exige este pago dentro del término de 3 años pierde su derecho a requerirlo posteriormente.

D) Las Acciones del Fisco para Practicar la Determinación o Estimación de Oficio de la Obligación Tributaria.

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

Aún cuando por un desliz de sus redactores el artículo 65 del Código Tributario establece textualmente que “la determinación de la obligación tributaria será practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria”, lo cierto es que en algunos tributos, como por ejemplo el Impuesto sobre la Renta y el ITBIS, la determinación es hecha por el sujeto pasivo, mediante una autodeterminación, aún cuando la Administración Tributaria tenga la facultad de impugnarlas o estimarlas de oficio. Recordemos que según los términos del artículo 64 del mismo Código Tributario la determinación es un acto de declaración.

Además, el propio Código Tributario en su artículo 66 consagra de manera expresa y excepcional los casos en los cuales la Administración Tributaria puede proceder a determinar “de oficio” la obligación tributaria. En efecto, señala este artículo que dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los siguientes casos:

a) Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado, o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria;

b) Cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud, o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables; y

c) Cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los llevara o los llevara incorrectamente o no los exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles.

En el supuesto de que por alguno de los motivos indicados en el artículo 66 del Código Tributario el Fisco deba proceder a practicar una determinación o estimación de oficio en contra del sujeto pasivo, debe hacerlo dentro de un plazo de 3 años. Si no lo hace dentro de este plazo de 3 años, pierde su derecho y no podrá efectuarla posteriormente.

E) Las Acciones por Violación al Código o a las Leyes Tributarias.

De acuerdo con el Código Tributario el no pago oportuno de la obligación tributaria, el incumplimiento de los deberes formales, las faltas o contravenciones tributarias y los delitos tributarios constituyen violación al Código Tributario.

Señala el artículo 21 del Código Tributario que las acciones por violación al Código Tributario o a las leyes tributarias prescriben en el término de 3 años. Ahora bien, qué es “violación” a los fines del artículo 21 del Código Tributario? Si se parte de la idea de que para el Código Tributario constituye violación el no pago oportuno de la obligación tributaria, el incumplimiento de los deberes formales, las faltas o contravenciones y los delitos tributarios habría entonces que afirmar que el artículo 21 se refiere a todos estos tipos de violación y que por ende las acciones contra estas violaciones prescriben a los 3 años.

Lo cierto es que el artículo 21 del Código Tributario, al establecer una norma de carácter general, es en principio aplicable a cualquier tipo de violación al Código Tributario o a otras leyes tributarias. Sin embargo, este artículo 21 no se aplicaría a aquellos casos en los cuales el propio Código Tributario o leyes tributarias posteriores contemplen expresamente normas especiales sobre este asunto, como se explica a continuación.

1) Faltas o Contravenciones.

Cuando la violación al Código Tributario constituye una Falta Tributaria la acción para perseguir la aplicación de sanciones prescribe en el término de 3 años. En efecto, de acuerdo con el artículo 226 del Código Tributario, “la acción para perseguir la aplicación de sanciones por infracciones, así como para hacerlas cumplir, prescribe en el término de 3 años, contados desde que se cometió la infracción.” Aunque este artículo 226 habla de “infracciones”, el mismo se refiere únicamente a las “Faltas o Contravenciones” y no a los Delitos Tributarios, como se explicará en su oportunidad al tratarse el tema de las Infracciones y Sanciones Tributarias.

2) Delitos Tributarios.

Cuando la violación al Código Tributario constituye un Delito Tributario la acción para perseguir la sanción no prescribe conforme al Código Tributario, sino en el plazo establecido en el Código de Procedimiento Penal para la prescripción de los delitos comunes. En efecto, según el artículo 227 del Código Tributario “la acción para perseguir la sanción, así como para hacerla cumplir, por delitos tributarios contemplados en este Código, en leyes especiales tributarias o en la ley penal común prescribirá en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal.”

De conformidad con el artículo 45 del Código de Procedimiento Penal (Ley No.76-02, del 2 de julio del año 2002), la acción penal prescribe de la siguiente manera:

a) Al vencimiento de un plazo igual al máximo de la pena, en las infracciones sancionadas con pena privativa de libertad, sin que en ningún caso este plazo pueda exceder de 10 años ni ser inferior a 3.

b) Al vencimiento del plazo de 1 año cuando se trate de infracciones sancionadas con penas no privativas de libertad o penas de arresto.

3) *Intereses Indemnizatorios.*

Por otra parte y con respecto a la prescripción de la acción para el cobro de los intereses indemnizatorios señalados en el artículo 27 del Código Tributario, causados por el no pago oportuno de las sanciones pecuniarias, el párrafo II del artículo 226 del Código Tributario establece que esta acción prescribirá en el plazo de 3 años.

No obstante lo expresado anteriormente, es preciso señalar que el tema de la prescripción de las acciones para perseguir la aplicación de sanciones y el de la prescripción para aplicar las sanciones, será estudiado más adelante con mayor amplitud, al tratarse todo lo referente a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

F) *Las Acciones contra el Fisco en Repetición del Impuesto.*

En ciertas ocasiones el sujeto pasivo le paga a la Administración Tributaria una cantidad de dinero que realmente no le debe o le paga más de la suma que realmente tenía que pagar. Es lo que se conoce como un pago indebido o en exceso. En estos casos, la Administración Tributaria se encuentra en la obligación legal de devolver estas sumas.

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

Cuando el sujeto pasivo que pagó en exceso o en forma indebida le solicita al Fisco el reembolso de ese dinero y la Administración Tributaria no se lo reembolsa o lo reembolsa parcialmente, el interesado podrá entonces incoar una acción en repetición.

De acuerdo con el párrafo I del artículo 141 del Código Tributario “corresponde también al Tribunal Superior Administrativo, conocer de las acciones en repetición o pago indebido o en exceso, de tributos en general, en las condiciones en que se especifica en otra parte de este

Código.” La acción en repetición del impuesto debe ser iniciada por ante el Tribunal Superior Administrativo dentro de un plazo de 3 años, según lo consagra el artículo 21 del Código Tributario.

Sin embargo, es preciso señalar que aunque el artículo 21 del Código Tributario expresa textualmente que prescriben a los 3 años las acciones contra el Fisco en “repetición del impuesto”, tal disposición debe ser interpretada en un sentido amplio, conjuntamente con los artículos 68 y 141 del mismo Código, para afirmar que la acción en repetición puede también referirse a los recargos, intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias que hayan sido pagadas en exceso o en forma indebida.

III.- Punto de Partida del Plazo de Prescripción.

Todo plazo, incluyendo el de prescripción, debe tener un punto de partida; es decir, determinar a partir de qué momento debe empezar a computarse el plazo. Como se dijo anteriormente, el artículo 21 del Código Tributario establece 3 años de prescripción para las siguientes acciones:

- 1) Las acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio;
- 2) Las acciones por violación a este Código o a las leyes tributarias; y,
- 3) Las acciones contra el Fisco en repetición del impuesto.

De acuerdo con el párrafo único del artículo 21 del Código Tributario “el punto de partida de las prescripciones indicadas en el presente artículo será la fecha del vencimiento del plazo establecido para presentar declaración jurada y pagar el impuesto, sin tenerse en cuenta la fecha de pago del impuesto o la de la presentación de la declaración jurada y en los impuestos que no requieran de la presentación de una declaración jurada, el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago del impuesto, salvo disposición en contrario.”

Por su parte, el artículo 22 del mismo Código consagra que “el plazo de prescripción se contará a partir del día siguiente al vencimiento del plazo establecido en esta Ley para el pago de la obligación tributaria, sin

tenerse en cuenta la fecha de pago del impuesto o la de la presentación de la declaración tributaria correspondiente.”

Sin embargo, aún cuando el párrafo del artículo 21 del Código Tributario utiliza textualmente la frase “las prescripciones indicadas en el presente artículo”, haciendo pensar que se refiere a la prescripción de todas las acciones que señala el artículo 21, entendemos que tanto el párrafo del artículo 21 como el artículo 22 de este Código únicamente se refieren al punto de partida del plazo de prescripción de “las acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio”, por las razones que se expondrán más adelante.

Para entender con mayor claridad el tema del punto de partida de las prescripciones consignadas en el Código Tributario, conviene dividir este estudio en tres partes:

- 1) Las Acciones del Fisco para Exigir las Declaraciones Tributarias, Impugnar las Presentadas, Requerir el Pago del Impuesto y Practicar la Estimación de Oficio.
- 2) Las Acciones por Violación al Código o las Leyes Tributarias.
- 3) Las Acciones contra el Fisco en Repetición del Impuesto.

A) Las Acciones del Fisco para Exigir las Declaraciones Tributarias, Impugnar las Presentadas, Requerir el Pago del Impuesto y Practicar la Estimación de Oficio.

Del análisis del párrafo del artículo 21 y del artículo 22 del Código Tributario se puede deducir que, salvo disposición legal en contrario, el punto de partida del plazo de prescripción para que el Fisco le pueda exigir a los sujetos pasivos las declaraciones tributarias, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio, es de la siguiente manera:

- a) En los casos en que el impuesto se paga conjuntamente con la presentación de una declaración tributaria, el punto de partida del plazo de prescripción es la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la declaración tributaria y pagar el impuesto;

b) En los casos en los cuales no se requiera la presentación de una declaración tributaria para pagar el impuesto, el punto de partida del plazo de prescripción es el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago del impuesto.

En consecuencia, para calcular el punto de partida de la prescripción el Código Tributario no toma en cuenta la fecha en que realmente se pagó el impuesto o la fecha en que se presentó la declaración tributaria correspondiente, sino la fecha del vencimiento del plazo para pagar la obligación tributaria.

B) Las Acciones por Violación al Código o las Leyes Tributarias.

Para el cómputo del plazo de prescripción de las acciones por violación al Código Tributario o a leyes tributarias especiales no se toma en consideración la fecha en que debió pagarse el impuesto ni la fecha en que debió presentarse la declaración tributaria, sino el momento en que se cometió la violación. En efecto, expresa el artículo 226 del Código Tributario que “la acción para perseguir la aplicación de sanciones por infracciones (léase únicamente como faltas o contravenciones tributarias, según se explicará al tratar el tema de las infracciones), así como para hacerlas cumplir, prescribe en el término de 3 años, contados desde que se cometió la infracción.”

Asimismo, el párrafo I del artículo 226 del Código Tributario, refiriéndose a la prescripción de la acción para perseguir la aplicación de sanciones por faltas o contravenciones tributarias, establece que si la infracción fuere de carácter continuo, el término de prescripción, que es de 3 años, comenzará a correr a partir del día siguiente en que hubiere cesado de cometerse la infracción. En materia jurídica, específicamente en Derecho Penal, se entiende por infracción de carácter continua aquella que no se comete en un solo momento, sino durante el transcurso de un período de tiempo.

Para los delitos tributarios el punto de partida del plazo de prescripción no se rige por el Código Tributario, sino por la ley penal común, según establece el artículo 227 del Código Tributario, que textualmente expresa lo siguiente: “La acción para perseguir la sanción, así como para hacerla cumplir, por delitos tributarios contemplados en este Código, en leyes especiales tributarias o en la Ley Penal Común,

prescribirá en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal.” En este sentido y de conformidad con el artículo 45 del Código de Procedimiento Penal (Ley No.76-02, del 2 de julio del año 2002), “la acción penal prescribe de la siguiente manera:

a) Al vencimiento de un plazo igual al máximo de la pena, en las infracciones sancionadas con pena privativa de libertad, sin que en ningún caso este plazo pueda exceder de 10 años ni ser inferior a 3.

b) Al vencimiento del plazo de 1 año cuando se trate de infracciones sancionadas con penas no privativas de libertad o penas de arresto.”

Con respecto a la prescripción de la acción para el cobro de los intereses indemnizatorios contemplados en el artículo 27 del Código Tributario, causados por el no pago oportuno de las sanciones pecuniarias, el párrafo II del artículo 226 del Código Tributario establece que esta acción prescribirá en el plazo de 3 años. Aunque este artículo no consagra expresamente el punto de partida de esta prescripción, entendemos que este corre a partir del momento en que se hace exigible el pago de las sanciones pecuniarias.

C) Las Acciones contra el Fisco en Repetición del Impuesto.

De conformidad con el artículo 68 del Código Tributario cuando una persona le hace un pago indebido o en exceso a la Administración Tributaria, esta tiene que devolverle ese dinero mediante un procedimiento en reembolso que hace el interesado; si el Fisco no lo devuelve o solo devuelve una parte, el interesado podrá entonces incoar una acción en repetición. Se trata, por tanto, de dos procedimientos distintos: a) Solicitud de Reembolso; y, b) Acción en Repetición.

Con respecto a la prescripción el artículo 21 literal c) del Código Tributario establece que prescribirán a los 3 años “las acciones contra el Fisco en repetición del impuesto.” Sin embargo, en ninguno de sus artículos el Código Tributario consagra el plazo de prescripción para las solicitudes de reembolso ni el punto de partida del plazo de prescripción de las acciones en repetición. Ante esta laguna del Código Tributario, y partiendo de la prescripción general de 3 años consignada en el artículo 21 de ese Código, entendemos que la persona que efectuó un pago indebido o en exceso a la Administración Tributaria tiene un

plazo de 3 años para solicitarle al Fisco el reembolso de ese dinero, contados a partir del momento en que real y efectivamente se efectuó el pago indebido o en exceso, pues es a partir de este pago que nacen los derechos del sujeto pasivo para exigir la devolución.

Con respecto a la Acción en Repetición ante la jurisdicción contenciosa administrativa el punto de partida del plazo prescripción depende de lo siguiente:

1) Cuando el Fisco responde la Solicitud de Reembolso.

En estos casos el interesado tiene un plazo de 30 días para interponer su Acción en Repetición por ante el Tribunal Superior Administrativo, conforme establece el artículo 144 del Código Tributario, que señala que “el plazo para recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo, será de treinta (30) días a contar del día en que el recurrente reciba la notificación del acto recurrido, o del día de publicación oficial del acto recurrido por la autoridad de que haya emanado o del día de expiración de los plazos fijados si se tratare de un recurso por retardación o silencio de la Administración.”

2) Silencio Administrativo.

Dispone el artículo 144 del Código Tributario que “el plazo para recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo, será de treinta (30) días a contar... del día de expiración de los plazos fijados si se tratare de un recurso por retardación o silencio de la Administración.”

En ninguna parte el Código Tributario establece el plazo que tiene la Administración Tributaria para decidir sobre una Solicitud de Reembolso, lo cual resultaría imprescindible para calcular a partir de cuándo empiezan a correr los 30 días a que se refiere el artículo 144. Sin embargo encontramos las siguientes disposiciones que podrían arrojar luz sobre este asunto:

a) El artículo 139 del Código, refiriéndose al Recurso Contencioso Tributario, señala que toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los órganos administradores de impuestos “deberá ser conocido en un plazo no mayor de 90 (noventa) días.”

b) El artículo 140 del Código Tributario, refiriéndose al Recurso de Retardación, consagra que “procederá este Recurso ante el Tribunal Superior Administrativo, 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”, agregando en su único párrafo que “procederá también el recurso cuando la Administración no dictare resolución definitiva en el término de tres meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente.”

En razón de que ambas disposiciones se refieren a que el Fisco debe fallar el Recurso de Reconsideración y cualquier otra resolución definitiva en un plazo de 90 días, debe inferirse que al término de esos 90 días se abre el plazo de 30 días para recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo en los siguientes casos: Cuando se trate de un Recurso de Retardación; y Cuando se trate del Silencio Administrativo.

IV.- Invocación y Prueba de la Prescripción.

En razón de que la prescripción constituye un modo de extinción de la obligación tributaria, sus consecuencias revisten una enorme importancia respecto de las relaciones jurídicas entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos.

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

Sin embargo, más que utilizar el término “alegada por quien la invoca” lo correcto hubiese sido, y así debe interpretarse, que el Código Tributario usara la frase “probada por quien la invoque.” Esto plantea dos aspectos:

- 1) La Prescripción debe ser Invocada por la Parte Interesada.

Al parecer la prescripción no puede ser suplida de oficio por quien la conoce, sino que debe ser alegada por la parte interesada, ya sea la

Administración Tributaria o el sujeto pasivo, según el caso. Sin embargo, en razón de que la invocación de la prescripción puede hacerse por ante la Administración Tributaria o por ante el tribunal, debe admitirse que cuando el asunto se esté conociendo en sede administrativa la Administración Tributaria se convierte en una especie de juez y parte, y por ende podrá invocar de oficio la prescripción, cuando convenga a sus intereses.

2) La Prescripción debe ser Probada por la Parte Interesada.

No basta con que la parte interesada invoque la prescripción para aceptar ésta como cierta. Es necesario que el interesado suministre la prueba de que la prescripción se ha cumplido y por ende se ha extinguido la obligación. Sobre este aspecto el legislador del Código Tributario entendió la procedencia del principio "*actori incumbit probatio*", consagrado en el artículo 1315 del Código Civil, atribuyendo la carga de la prueba a la parte que alegue estar liberada de una obligación.

Señala el artículo 60 del Código Tributario que "en las gestiones y procedimientos de la Administración Tributaria serán admisibles todos los medios de prueba aceptados en derecho y que sean compatibles con la naturaleza de aquellos trámites." Sin embargo, ningún documento sujeto a impuesto que no esté provisto del sello correspondiente será aceptado como medio de prueba en favor de la persona a cuyo cargo estuvo el pago del impuesto, según consagra el párrafo único del artículo 60 del Código Tributario.

Aunque el artículo 25 del Código Tributario solo habla de la prescripción, entendemos que las disposiciones del mismo deben extenderse a la interrupción y a la suspensión de la prescripción, para afirmar que tanto la prescripción como la interrupción y la suspensión de la misma deben ser alegadas por la parte interesada y probadas por quien la invoque.

V.- La Prescripción de la Acción es un Medio de Inadmisión.

La prescripción de la acción es un medio de inadmisión que trata de invalidar la demanda efectuada por el interesado. Cuando se les plantea a los jueces un medio de inadmisión es obligación de estos examinar este

pedimento con prioridad a cualquier otro asunto, pues la declaratoria de inadmisión impide a los jueces conocer el fondo del asunto litigioso.

Sobre la prescripción de la Acción del Fisco encontramos las siguientes sentencias de nuestros tribunales, que conviene citar:

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

b) *La Prescripción de la Acción de Cobro es un Alegato de Fondo que No puede conocerse cuando el Recurso es declarado Inadmisibile por violación del Plazo para Recurrir.* (Sentencia de la SCJ No.003-2004-00122, de fecha 6 de julio del 2005)

c) *La Prescripción de la Acción es un medio de Inadmisión que Impide conocer el Fondo del Asunto.* (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.026-2008, de fecha 25 de marzo del 2008)

d) *En la Inadmisión No es Necesario Justificar Agravios. La Inadmisión debe ser acogida Sin necesidad de justificar un Agravio.* (Sentencia del TCT No.044-2006, de fecha 14 de junio del 2006)

e) *La Inadmisión Impide a los Jueces Conocer el Fondo.* (Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo de 1997, Boletín del TCT No.2, pág.50; Sentencia del TCT, de fecha 15 de mayo de 1997, Boletín del TCT No.2, pág.94; Sentencia del TCT, de fecha 10 de junio de 1997, Boletín del TCT No.2, pág.198; Sentencia de la SCJ, de fecha 14 de octubre de 1998, B.J. No.1055, pág.536; Sentencia del TCT No.18-03, de fecha 1 de abril del 2003; Sentencia de la SCJ No.6, de fecha 8 de junio del 2005, B.J. 1135, pág.1002). *La Inadmisión Impide conocer el Fondo del Asunto.* (Sentencia del Pleno del TCT No.009-2007, de fecha 15 de febrero del 2007; (Sentencia del Pleno del TCT No.032-2007, de fecha 23 de mayo del 2007)

f) *La Prescripción de la Acción de Cobro es un Alegato de Fondo que No puede conocerse cuando el Recurso es declarado Inadmisibile por violación del Plazo para Recurrir.* (Sentencia de la SCJ No.1, de fecha 6 de julio del 2005, B.J. 1136, Vol. II, pág.1071)

VI.- *Jurisprudencias.*

1) Concepto de Prescripción Extintiva.

La Prescripción Extintiva o Liberatoria es la Excepción que Acuerda la Ley para Oponerse a la Acción del Acreedor, cuando este No la ha Ejercido dentro del Plazo Legal. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.026-2008, de fecha 25 de marzo del 2008)

2) Ley que Rige la Prescripción.

En materia de Impuestos Internos la Prescripción se rige por el Código Tributario. (Sentencia del TCT No.074-2003, de fecha 4 de diciembre del 2003). *En materia de Prescripción Impositiva No rige el Código Civil, sino la Ley Tributaria.* (Sentencia del TCT No.026-2003, de fecha 8 de mayo del 2003). *En virtud de que en la Ley de Sucesiones No existen normas sobre la Prescripción, debe acudirse al Derecho Supletorio y a la Interpretación Analógica.* (Sentencia del TCT No.057-2003, de fecha 23 de septiembre del 2003)

3) Plazo de Prescripción.

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

b) Las acciones del Fisco para Requerir el Pago del Impuesto Prescriben a los 3 Años. (Sentencia del TCT No.042-2003, de fecha 10 de julio del 2003)

c) El Fisco tiene 3 Años para exigir las Declaraciones Juradas, Impugnar las efectuadas, Requerir el Pago y Practicar la Estimación de Oficio al Contribuyente. (Sentencia del TCT No.074-2003, de fecha 4 de diciembre del 2003)

d) Plazo de 5 años de Prescripción Fiscal Penal. (Sentencia de la SCJ, de fecha 13 de noviembre del 1978, B.J. No.816, pág.2226)

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

f) Cuando la Administración Tributaria No decide un Recurso Administrativo en el Término de Tres Años, Prescribe la Acción del Fisco para el Cobro. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.117-2008, de fecha 22 de septiembre del 2008)

Sin embargo, sobre esta última sentencia debemos indicar que la misma se olvidó que el numeral 1 del artículo 24 del Código Tributario establece la suspensión indefinida de la prescripción en caso de recurso, al señalar lo siguiente: "El curso de la prescripción se suspende en los siguientes casos: 1) Por la interposición de un recurso, sea este en sede administrativa o jurisdiccional, en cualquier caso hasta que la resolución o la sentencia tenga la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada." En estos casos el interesado pudo interponer un recurso de retardación.

4) Punto de Partida del Plazo de Prescripción.

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

b) En Materia de Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

El Plazo de Prescripción encaminado a Investigar y Ajustar una Declaración Sucesoral tiene por Punto de Partida la fecha en que el Fisco tiene conocimiento de las Omisiones e Irregularidades. (Sentencia de la SCJ, de fecha 12 de noviembre de 1957, B.J. No.568, pág.2301). En materia de Impuesto Sucesoral el Plazo de Prescripción se Inicia a partir del Momento en que se presente al Fisco la Declaración Sucesoral. (Sentencia del TCT, de fecha 28 de diciembre del 2001, Boletín del TCT No.15, pág.289; Sentencia del TCT, de fecha 23 de enero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.17; Sentencia del TCT No.057-2003, de fecha 23 de septiembre del 2003)

5) Invocación de la Prescripción.

a) La Prescripción puede alegarse por Primera vez ante el Tribunal Contencioso, aunque No se haya alegado en Reconsideración Ni en Jerárquico. (Sentencia de la SCJ, de fecha 23 de septiembre de 1991, B.J. No.970, pág.1276)

b) La Prescripción, al ser de Interés Privado, No puede Invocarse por Primera vez en Casación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 8 de septiembre de 1971, B.J. No.730, pág.2577; Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de marzo de 1979, B.J. No.820, pág.384)

6) Silencio del Fisco.

Cuando el Fisco No responde a una solicitud de Certificación de Prescripción del Impuesto, el Interesado puede interponer un Recurso de Amparo ante el Tribunal. (Sentencia del TCT, de fecha 21 de mayo del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.183; Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003)

7) Alegato de Fondo.

a) No procede Examinar el alegato de Prescripción de la Acción, que es un alegato de Fondo, cuando el Recurso es Inadmisible en la Forma. (Sentencia del TCT No.13-98, de fecha 26 de febrero de 1998, Boletín del TCT No.4, pág.141)

b) La Prescripción de la Acción de Cobro es un Alegato de Fondo que No puede conocerse cuando el Recurso es declarado Inadmisible por violación del Plazo para Recurrir. (Sentencia de la SCJ No.1, de fecha 6 de julio del 2005, B.J. 1136, Vol. II, pág.1071)

8) Reliquidación de Impuestos.

Los Impuestos pueden ser Objeto de Reliquidaciones a menos que haya tenido lugar la Prescripción Extintiva. (Sentencia de la SCJ, de fecha 5 de mayo 1958, B.J. No.574, pág.920)

Subsección I

Interrupción de la Prescripción

I.- Definición.

De acuerdo con *Capitant*, en su Vocabulario Jurídico, la interrupción es “la detención del curso de la prescripción, en condiciones tales que el

tiempo anterior a la fecha del hecho interruptivo no puede ser contado ya como útil para el cumplimiento de la prescripción." En consecuencia, cuando el plazo de prescripción es interrumpido este empieza a correr de nuevo sin tomar en consideración el tiempo que ya había transcurrido.

II.- Causas de Interrupción de la Prescripción.

De acuerdo con el artículo 23 del Código Tributario el término de prescripción se interrumpe por tres causas:

- 1) Por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo o realizada ésta por la Administración;
- 2) Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación; y
- 3) Por la realización de cualquier acto administrativo o judicial tendiente a ejecutar el cobro de la deuda.

A) Por la Notificación de la Determinación de la Obligación Tributaria efectuada por el Sujeto Pasivo o realizada ésta por la Administración.

Aunque por una errónea redacción el literal a) del artículo 23 del Código Tributario expresa textualmente que el término de prescripción se interrumpirá "por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración", lo correcto hubiese sido utilizar una mejor redacción y expresar que el término de prescripción se interrumpirá "por notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo o efectuada por la Administración Tributaria", tal y como señalaba el Proyecto de Código Tributario Dominicano. Sin embargo, a pesar de su mala redacción, podría deducirse que de acuerdo con el literal a) del artículo 23 del Código Tributario, el término de prescripción se interrumpe en dos casos:

- a) Por la Notificación de la Determinación de la Obligación Tributaria efectuada por el Sujeto Pasivo.

Desde el momento en que el sujeto pasivo le notifica a la Administración Tributaria la determinación de su obligación tributaria,

en aquellos casos en los cuales la determinación sea realizada por el sujeto pasivo, como los casos de autodeterminación, se interrumpe el término de la prescripción.

b) Por la Notificación de la Determinación de la Obligación Tributaria efectuada de Oficio por la Administración Tributaria.

En virtud de las disposiciones del artículo 66 del Código Tributario, la Administración Tributaria goza de facultades para determinar de oficio la obligación tributaria. Cuando la Administración Tributaria efectúa una determinación de oficio, ya sea sobre bases ciertas o estimadas, el plazo de prescripción se interrumpe desde el momento mismo en que esa determinación le es notificada al sujeto pasivo.

No obstante, es preciso recordar que cuando se trató el tema de la determinación de la obligación tributaria se dijo que en el Código Tributario existía una contradicción de textos, pues mientras el literal a) del artículo 23 daba a entender que la determinación de la obligación tributaria podía ser efectuada tanto por el sujeto pasivo como por la Administración Tributaria, señalándose en el artículo 66 aquellos casos excepcionales en los cuales la Administración Tributaria debía proceder de oficio a efectuar la determinación, en el artículo 65 del mismo Código se establecía que la determinación de la obligación tributaria debía ser practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria.

A pesar de esta contradicción legal, y para los fines de la interrupción del plazo de prescripción, hay que afirmar que de acuerdo con el literal a) del artículo 23 del Código Tributario, el término de prescripción se interrumpe por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo o por la notificación de la determinación de oficio efectuada por la Administración Tributaria.

B) Por el Reconocimiento Expreso o Tácito de la Obligación.

Dispone la ley que la prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria, hecho por el sujeto pasivo, ya sea en declaración tributaria, solicitud o en cualquier otra forma. En estos casos se tendrá como fecha de la interrupción el de la declaración, solicitud o actuación.

Además, en ciertos casos el sujeto pasivo realiza un reconocimiento expreso de su obligación tributaria. Así sucede, por ejemplo, cuando en una declaración tributaria, carta, solicitud o acto el sujeto pasivo reconoce expresamente su obligación. Este reconocimiento también puede ser tácito, como por ejemplo cuando el sujeto pasivo paga una parte de lo que debe. Lo importante, tanto en el caso de reconocimiento expreso como en el reconocimiento tácito, es que no haya lugar a dudas de que real y efectivamente se hizo un reconocimiento de la obligación, es decir que este reconocimiento no surja de interpretaciones o presunciones vagas e imprecisas. Como afirma *Jarach*: “en cuanto al reconocimiento tácito debe consistir en actos inequívocos, cuya interpretación no puede ser otra que la de admitir la existencia de la deuda” (Curso Superior de Derecho Tributario).

Cuando el sujeto pasivo reconoce su obligación, el término de prescripción se interrumpe y se considera como fecha de la interrupción la fecha de la declaración, carta, solicitud o acto en que se reconoce la deuda.

C) Por la Realización de cualquier Acto Administrativo o Judicial tendiente a Ejecutar el Cobro de la Deuda.

Cuando el sujeto pasivo es deudor de la Administración Tributaria y no efectúa voluntariamente el pago de su deuda, el Fisco debe, dentro del plazo de prescripción, iniciar los procedimientos necesarios para cobrar su acreencia.

Aunque el procedimiento de cobro compulsivo de la deuda tributaria será estudiado en su oportunidad, es preciso señalar que de acuerdo con los artículos 91 y siguientes del Código Tributario, la Administración Tributaria tiene capacidad legal para crear y ejecutar sus propios títulos ejecutorios, sin necesidad de acudir a ningún tribunal administrativo o judicial que los establezca, autorice o valide, constituyendo un título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma del Ejecutor Administrativo, según consagra el artículo 97 de este Código.

De conformidad con el artículo 91 del Código Tributario la acción ejecutoria para el cobro de la deuda tributaria se inicia con la notificación al deudor de un mandamiento o requerimiento de pago,

“bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes.” En virtud de lo anterior, se pueden hacer las siguientes deducciones:

1) Aún cuando el literal c) del artículo 23 del Código Tributario se refiera a cualquier “acto judicial” tendente al cobro de la deuda, lo cierto es que todos los actos tendentes al cobro de la deuda tributaria tienen carácter de acto administrativo y no de acto judicial, puesto que el procedimiento de cobro de estas deudas se realiza con total independencia de los órganos judiciales, aún cuando el deudor pueda incoar un recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo en contra de algunas resoluciones del Ejecutor Administrativo.

2) El procedimiento tendente a “ejecutar” el cobro de la deuda se inicia con un mandamiento de pago notificado por la Administración Tributaria al deudor. En consecuencia, ningún acto notificado por el Fisco al deudor con anterioridad a la notificación del mandamiento de pago, puede ser considerado como tendente al cobro de la deuda.

Debe tenerse presente, asimismo, que para que el acto administrativo interrumpa la prescripción, debe tener una finalidad en especial, que es el cobro de la deuda. Si el acto administrativo no ha sido dirigido a “ejecutar el cobro de la deuda”, ese acto no interrumpe la prescripción. Por lo tanto, en vista de que la notificación al sujeto pasivo del inicio de una fiscalización o verificación o de una determinación de oficio no constituye un acto tendente “a ejecutar el cobro de la deuda”, estas notificaciones no interrumpen el término de la prescripción. Sin embargo, el artículo 24 del Código Tributario expresa que esta es una causa de suspensión, al señalar que el curso de la prescripción se suspende hasta el plazo de dos años, por “la notificación al contribuyente del inicio de la fiscalización o verificación administrativa.”

A su vez, las medidas cautelares o conservatorias consagradas en los artículos 81 y siguientes del Código Tributario, al no ser medidas tendentes a “ejecutar” el cobro de la deuda, sino a garantizarla, tampoco interrumpen el término de la prescripción, a menos que estas medidas hayan sido practicadas con posterioridad a la notificación al deudor de un mandamiento de pago, puesto que en este último caso dichas medidas cautelares forman parte del procedimiento de ejecución del cobro de la deuda, es decir que se encuentran ubicadas dentro de “cualquier acto administrativo” tendente al cobro.

Por lo tanto, desde el momento en que la Administración Tributaria le notifica al deudor cualquier acto administrativo tendente a ejecutar el cobro de esa deuda, el término de prescripción se interrumpe y empieza a correr de nuevo.

III.- Efectos de la Interrupción de la Prescripción.

Cuando el término de la prescripción es interrumpido como consecuencia de una de las causas señaladas en el artículo 23 del Código Tributario, se producen inmediatamente los siguientes efectos:

1) El Término de Prescripción se Computa de Nuevo.

Dispone el párrafo I del artículo 23 del Código Tributario, que cuando la prescripción se interrumpe no se considerará el tiempo corrido con anterioridad al momento de la interrupción de la prescripción, sino que comenzará a computarse un nuevo término de prescripción, a partir del momento en que se produjo la interrupción.

Es decir, por ejemplo, que si el término de prescripción para incoar una acción en cobro de impuestos adeudados es de tres años contados a partir del día 15 de enero del 2011 y al cabo de un año, o sea el día 15 de enero del 2012 la prescripción es interrumpida, el término de prescripción de tres años empieza a correr de nuevo a partir del día 15 de enero del 2012, sin que se pueda tomar en cuenta el tiempo transcurrido desde el 15 de enero del 2011 al 15 de enero del 2012.

Ahora bien, surge la siguiente interrogante: ¿Puede el término de la prescripción interrumpirse indefinidamente, es decir que un mismo plazo de prescripción pueda interrumpirse más de una vez? Sobre este particular el Código Tributario no dice nada. En consecuencia, ante el silencio de la ley, hay que admitir que cada vez que el término de la prescripción sea interrumpido, el plazo de prescripción empieza a correr de nuevo, aún en aquellos casos en los cuales la interrupción se produzca en varias oportunidades.

2) La Interrupción de la Prescripción afecta a todos los Deudores Solidarios.

Señala el párrafo II del artículo 23 del Código Tributario, que la interrupción de la prescripción producida respecto de uno de los

deudores solidarios, es oponible a los otros. En efecto, cuando varias personas son deudores solidarios de la Administración Tributaria, como por ejemplo tres herederos universales de un deudor fallecido o en el caso de la responsabilidad solidaria entre responsable y contribuyente, prevista en el artículo 11 del Código Tributario, la interrupción del término de la prescripción que se verifique respecto de uno de estos deudores solidarios, afecta por igual a los demás deudores solidarios y, por tanto, el término de la prescripción empieza a correr de nuevo para todos los deudores.

3) La Interrupción de la Prescripción sólo Opera respecto de la Obligación o Deuda Tributaria relativa al Hecho que la Causa.

Según consagra el párrafo III del artículo 23 del Código Tributario, la interrupción de la prescripción tiene un carácter particular y no general, operando únicamente con relación al hecho que causa la interrupción. Por ejemplo, si la Administración Tributaria realiza un acto administrativo tendente a ejecutar el cobro de una deuda en particular, ese acto administrativo provoca una interrupción de la prescripción, pero únicamente respecto de esa deuda que se pretende cobrar y no respecto a otras deudas, tributos o acciones.

IV.- Jurisprudencias.

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

2) La Notificación del Inicio de la Fiscalización Interrumpe la Prescripción. (Sentencia del TSA, de fecha 20 de septiembre de 1984, Boletín del TSA No.73, pág.300).

3) Cuando la Notificación se hace conforme lo dispone la Ley, se Interrumpe la Prescripción. (Sentencia de la SCJ, de fecha 27 de septiembre del 1989, B.J. No.946, pág.1332).

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

Subsección II

Suspensión de la Prescripción

I.- Definición.

De acuerdo con *Capitant*, la suspensión de la prescripción es la “detención temporaria del curso de la prescripción en favor de ciertas personas o por ciertas causales que la ley determina, y sin que se aniquile retroactivamente el tiempo corrido con anterioridad” (Vocabulario Jurídico).

Mientras la interrupción de la prescripción aniquila retroactivamente todo el tiempo transcurrido con anterioridad al momento de producirse la interrupción, la suspensión de la prescripción no aniquila el tiempo transcurrido, sino que, por el contrario, lo deja vigente, pero detiene el curso de la prescripción a partir del momento en que ella se produce y durante todo el tiempo que dure la suspensión, para que posteriormente, cuando la causa de la suspensión haya cesado, continuar de nuevo el curso de la prescripción.

Por ejemplo, si el término de la prescripción es de tres años contados a partir del día 15 de enero del 2011 lo normal es que el término de la prescripción sea el 15 de enero del año 2014, es decir al cumplirse los tres años. Sin embargo, si el día 12 de enero del 2014 se produce una causa de suspensión de la prescripción que dura hasta un año, entonces el término de la prescripción ya no será el 15 de enero del 2014, sino el día 12 de enero del 2015. En este caso el período de prescripción abarcará el período de tiempo transcurrido desde el día 15 de enero del 2011 al 12 de enero del 2014, es decir casi tres años, y se le suma el año de suspensión, es decir el tiempo transcurrido desde el día 12 de enero del 2014 al 12 de enero del 2015, para tener un período de prescripción de casi cuatro años.

II.- Causas y Tiempo de Suspensión.

De conformidad con el artículo 24 del Código Tributario, el curso de la prescripción se suspende en los siguientes casos y por los siguientes períodos de tiempo:

1) Suspensión Indefinida.

El numeral 1 del artículo 24 del Código Tributario establece que el curso de la prescripción se suspende por la interposición de un recurso, sea éste en sede administrativa o jurisdiccional, en cualquier caso hasta que la Resolución o la sentencia tengan la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada.

En efecto, el curso de la prescripción se suspende sin límite de tiempo, por la interposición de un recurso, sea éste en sede administrativa, como por ejemplo el Recurso de Reconsideración, o en sede jurisdiccional, como sería un Recurso Contencioso Tributario. En cualquiera de los dos casos el tiempo de suspensión de la prescripción durará hasta que la resolución del órgano administrativo o la sentencia del tribunal adquirieran la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada.

Con esta disposición el Código Tributario quiere prevenir el caso en que un sujeto pasivo haga uso de los recursos puestos a su alcance, como forma de hacer transcurrir el tiempo de la prescripción.

2) Suspensión Hasta un Plazo de Dos Años.

El artículo 24 del Código Tributario establece dos casos en los cuales el curso de la prescripción se puede suspender por un período máximo de dos años:

a) Por No Presentar Declaración Tributaria o Presentarla con Falsedades.

En aquellos casos en los cuales la ley obliga al sujeto pasivo a presentar una declaración tributaria del tributo y el sujeto pasivo no la presenta o la presente con falsedades, el curso de la prescripción se suspenderá hasta por un máximo de dos años. Esto significa que para poder considerar como prescrita la obligación tributaria de un sujeto pasivo que no haya presentado su declaración tributaria o la haya presentado con falsedades, deberán transcurrir cinco años, es decir tres de prescripción y dos de suspensión.

Ahora bien, qué debe entenderse por “falsedades” en la declaración tributaria? Lo cierto es que el Código Tributario no define lo que

debe entenderse por “falsedades.” Se trata, pues, de un concepto jurídico indeterminado. A nuestro entender, toda alteración u omisión intencional de la verdad es una falsedad. Sin embargo, no constituiría una falsedad el simple error material, de cálculo o de criterio.

b) Por la Notificación al Contribuyente del Inicio de la Fiscalización o Verificación Administrativa.

Desde el momento en que el Fisco le notifica al sujeto pasivo que ha iniciado un procedimiento de fiscalización o verificación de sus actividades, el curso de la prescripción se suspende por un período máximo de dos años.

Aunque el texto del literal b), numeral 2, del artículo 24 del Código Tributario sólo habla de “contribuyente”, entendemos que esta disposición se refiere tanto a los contribuyentes como a los responsables de la obligación tributaria. Asimismo, es importante notar que la notificación del inicio de una fiscalización o verificación administrativa únicamente suspende el término de la prescripción, pero no lo interrumpe.

III.- Jurisprudencias.

1) *Cuando el Contribuyente No ha presentado su Declaración Jurada, el Plazo de Prescripción se Suspende por Dos Años.* (Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.277)

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

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

CAPÍTULO VIII

El Incumplimiento de la Obligación Tributaria

El sujeto pasivo, sea contribuyente o responsable, debe cumplir fielmente con su obligación tributaria, es decir pagar el tributo debido en la fecha establecida o de lo contrario puede ser sujeto de una o más de las sanciones consignadas en la ley. De acuerdo con el Código Tributario las infracciones tributarias se clasifican en dos tipos distintos: a) Faltas Tributarias, también llamadas Contravenciones; y b) Delitos Tributarios.

A) Faltas o Contravenciones.

Señala el artículo 205 del Código Tributario que las Faltas Tributarias son las siguientes:

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

B) Delitos Tributarios.

Establece el artículo 204 del Código Tributario que los Delitos Tributarios son los siguientes:

- 1) La Defraudación Tributaria.
- 2) La Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Sujetos a Impuestos.
- 3) La Fabricación y Falsificación de Especies o Valores Fiscales.

No obstante, a estos Delitos Tributarios hay que agregar el Delito de Perjurio o falsedad en las declaraciones juradas, conforme al artículo 244 del Código Tributario, y el Delito de Concusión por cobro ilegal de impuestos, castigado por el artículo 174 del Código Penal, sin perjuicio de los delitos en materia de Aduanas, como el Contrabando.

Asimismo, al hablar de las sanciones tributarias, el artículo 221 del Código Tributario menciona los intereses indemnizatorios, al señalar que las sanciones aplicables a las infracciones tributarias son las siguientes:

- 1) Privación de libertad.
- 2) Recargos, intereses y otras sanciones pecuniarias.
- 3) Comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.
- 4) Clausura de establecimiento.
- 5) Suspensión y destitución de cargo público.
- 6) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
- 7) Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.
- 8) Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

De todas las infracciones anteriores hay dos que se refieren específicamente al incumplimiento de la obligación tributaria, que son la Mora y la Evasión Tributaria. En efecto, cuando el sujeto pasivo cumple voluntariamente con su obligación tributaria, pero lo hace con posterioridad a la fecha establecida, existe Mora. La Mora es sancionada con recargos más intereses indemnizatorios. Por el contrario, cuando el sujeto pasivo no cumple con su obligación de pagar el tributo existe Evasión Tributaria, la cual es sancionada con una multa administrativa.

En razón de que tanto la Mora como la Evasión Tributaria son infracciones tributarias contempladas en el Código Tributario, estas dos infracciones, más los intereses indemnizatorios, serán estudiadas y analizadas con mayor amplitud en esta misma obra en la parte referente a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

TÍTULO VI

Privilegios y Garantías del Crédito Tributario

CAPÍTULO I

Privilegios del Crédito Tributario

I.- Características del Crédito Fiscal.

A diferencia de cualquier crédito de carácter privado que pueda tener un acreedor en contra de su deudor, el crédito tributario presenta las siguientes características:

1) El acreedor siempre será el Estado, el Municipio o cualquier otro ente de Derecho Público que establezca la ley.

2) El crédito tributario siempre nace por designio de la ley, al ocurrir el hecho generador de la obligación tributaria y nunca mediante un contrato o delito.

3) La Administración Tributaria, dependiendo de la ley que la rija, está facultada para adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro del crédito fiscal, sin necesidad de obtener la previa autorización de un tribunal judicial.

4) El crédito tributario es generalmente cobrado de manera directa por el Fisco, sin necesidad de intervención judicial, excepto para los recursos, teniendo el Fisco en algunos casos potestad para emitir sus propios títulos ejecutorios.

5) El crédito tributario goza de garantías especiales, de un derecho general de privilegio y prelación frente a otros acreedores. En efecto, el crédito tributario y las garantías que la ley concede a ese crédito, son dos cosas distintas. El crédito existe por la sola materialización en la realidad de la hipótesis tributaria contenida en la ley, pero ese crédito *per*

se no es distinto a cualquier otro crédito privado, excepto en lo relativo al cobro compulsivo, que se rige por disposiciones especiales. Lo que hace distinto al crédito tributario del simple crédito privado son las garantías que ley le otorga al crédito fiscal para ser cobrado por encima del crédito privado y su procedimiento privilegiado para cobrarlo.

II.- Generalidades sobre el Privilegio.

Dispone el artículo 2093 del Código Civil, que “los bienes del deudor son la prenda común de sus acreedores, distribuyéndose el precio entre ellos *a prorrata*, a menos que existan entre ellos causas legítimas de preferencia.” Tal y como señala este artículo 2093, en principio la distribución del precio de los bienes del deudor entre sus acreedores, luego de efectuarse la venta de los mismos, debe realizarse en proporción a la acreencia que cada uno de ellos tiene sobre el deudor. Sin embargo, el mismo artículo establece una excepción: “a menos que existan entre los acreedores causas legítimas de preferencia.”

Señala el artículo 2094 del Código Civil que las causas legítimas de preferencia son los privilegios y las hipotecas. A su vez, el artículo 2095 del mismo Código expresa que “el privilegio es un derecho que la calidad del crédito da a un acreedor para ser preferido a los demás, aunque sean hipotecarios.” El derecho de privilegio, en consecuencia, ocasiona que un acreedor tiene derecho a cobrar primero su acreencia, por encima de los demás acreedores.

Sin embargo, no deben confundirse los privilegios con los procedimientos privilegiados. En efecto, mientras los privilegios constituyen un derecho otorgado por la ley a un acreedor para cobrar con preferencia a otros acreedores, los procedimientos privilegiados son regulaciones especiales que facilitan el cobro de una deuda, como sería, por ejemplo, el procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria, consagrado en el Código Tributario, y el cual será estudiado en su oportunidad.

Los privilegios pueden ser clasificados en cuatro tipos distintos: a) Generales, que son aquellos que se aplican sobre todos los bienes del deudor, sin excepción; b) Particulares o Especiales, que se refieren únicamente a uno o varios bienes determinados de la masa de bienes del

deudor; c) Mobiliarios, que son aquellos privilegios que se ejercen sobre los bienes muebles del deudor, como por ejemplo maquinarias, acciones de compañías, vehículos, etc.; y, d) Inmobiliarios, que se refieren a los bienes inmuebles del deudor, tales como casas, solares, etc.

A) Leyes que Establecen Privilegios.

En la República Dominicana la legislación ha establecido distintos privilegios, entre los cuales se citan los siguientes:

1) En el Código Civil.

a) De los Privilegios Generales sobre los Muebles.

Señala el artículo 2101 que “los créditos privilegiados sobre la generalidad de los muebles son los que se expresan y ejercen en el orden siguiente: 1) Las costas judiciales; 2) Los gastos de funeral; 3) Cualquier gasto que corresponda a la última enfermedad, en concurrencia entre aquellos a quienes se debe; 4) Los salarios de los criados por el año vencido y por los que se deben por el corriente; 5) Los suministros hechos al deudor y a su familia, durante los seis últimos meses, por los mercaderes al por menor, tales como los panaderos, carniceros y otros; y durante el último año, por los dueños de pensión y mercaderes al por mayor.”

b) De los Privilegios sobre Ciertos Muebles.

De conformidad con el artículo 2102 del Código Civil los créditos privilegiados sobre ciertos muebles son los siguientes: 1) Los alquileres y arrendamientos de los inmuebles, sobre los frutos de la cosecha del año, y sobre el precio de todo el ajuar de la casa alquilada o del predio rústico, y por todo lo que sirve a la explotación del mismo; 2) El crédito sobre la prenda que tiene en su poder el acreedor; 3) Los gastos causados para la conservación de la cosa; 4) El precio de los efectos mobiliarios no pagados, si estuvieren aún en poder del deudor, bien sea que haya comprado a plazo o sin él; 5) El importe de los suministros hechos por un fondista sobre los efectos del viajero que han sido transportados a su hospedería; 6) Los gastos de acarreo y accesorios sobre la cosa acarreada;

7) Los créditos resultantes de abusos y prevaricación cometidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, sobre los fondos de sus fianzas, y sobre los intereses de los mismos fondos que puedan deberse.

c) De los Privilegios sobre los Inmuebles.

Establece el artículo 2103 del Código Civil que los acreedores privilegiados sobre los inmuebles son los siguientes: 1) El vendedor sobre el inmueble vendido para el pago del precio; 2) Los que han suministrado el dinero para la adquisición de un inmueble; 3) Los coherederos, sobre los inmuebles de la sucesión, para las garantías de las particiones hechas entre los mismos y de los saldos o devolución de lotes; 4) Los arquitectos, contratistas, albañiles y demás artesanos empleados en la edificación, reconstrucción o reparación de edificios o canales y cualquier otra clase de obras; 5) Los que han prestado el dinero para pagar o reembolsar a los trabajadores.

d) De los Privilegios que se Extienden a los Muebles e Inmuebles.

Señala el artículo 2104 del Código Civil que “los privilegios que se extienden a los muebles e inmuebles, son los que se expresan en el artículo 2101”, antes indicados.

e) Otros Privilegios.

El Código Civil establece también otros privilegios, como son: 1) El Derecho de Retención; 2) La Prenda o Pignoración; y, 3) La Hipoteca.

2) *En el Código de Trabajo.*

Dispone el artículo 207 del Código de Trabajo que “los créditos del trabajador por concepto de salarios no pueden ser objeto de cesión y gozan en todos los casos de privilegio sobre los de cualquier otra naturaleza, con excepción de los que corresponden al Estado, al Distrito Nacional y a los Municipios.”

3) *En el Código Tributario.*

El artículo 28 del Código Tributario consagra que “los créditos por tributos, recargos, intereses y sanciones pecuniarias gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán aún en caso de quiebra o liquidación prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de las pensiones alimenticias debidas por la ley y de los salarios.”

4) *En Leyes Especiales.*

Algunas leyes especiales establecen ciertos privilegios en favor del acreedor. Así, por ejemplo, de conformidad con el artículo 12 de la Ley No.302, del año 1964, modificada por la Ley No.95-88, sobre Honorarios de Abogados, “todos los honorarios de los abogados y los gastos que hubieren avanzado por cuenta de su cliente gozarán de un privilegio que primar sobre los de cualquier otra naturaleza, sean mobiliarios o inmobiliarios, establecidos por la ley a la fecha de la presente, excepto los del Estado y los Municipios.”

B) *Rangos de Preferencia.*

Ante la existencia de varios tipos de privilegios estos han sido divididos por la ley en diferentes rangos. De esta manera, el artículo 2096 del Código Civil establece que “entre los acreedores privilegiados, se regula la preferencia por las diferentes calidades de los privilegios”, consagrando el artículo 2097 del mismo Código, que “los acreedores privilegiados, que están en el mismo rango, son pagados a prorrata.” Así, el acreedor que se encuentra en un rango superior a otro, tiene derecho a cobrar primero su acreencia.

Cuando existen dos o más acreedores privilegiados que se encuentran en un mismo rango, el artículo 2097 del Código Civil establece que “los acreedores privilegiados, que están en el mismo rango, son pagados *a prorrata*”, es decir en proporción a la acreencia que cada uno de ellos tiene contra el deudor.

Sin embargo, aún cuando pueden existir varios acreedores cuyos privilegios se sitúen en un mismo rango, la ley puede establecer un orden de prelación respecto a la distribución de la masa común de los

bienes del deudor, es decir que uno de los acreedores privilegiados tenga derecho a cobrar su acreencia con preferencia a los demás acreedores privilegiados.

C) El Privilegio Fiscal.

Con respecto a los privilegios del Fisco los redactores del Código Civil dispusieron que los mismos no fueran regulados por las normas del Código Civil, sino por las normas especiales que los crearan. En efecto, de acuerdo con la primera parte del artículo 2098 del Código Civil, “los privilegios por razón del tesoro público y el orden en el cual se ejercen, se regulan por las leyes que les conciernen.” Esto significa que en materia tributaria, los privilegios establecidos en favor del Fisco no se encuentran regulados de manera principal por el Código Civil, sino por las leyes especiales que consagran estos privilegios, aún cuando el Código Civil pueda aplicarse en forma supletoria.

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 2098 del Código Civil los privilegios del Tesoro Público, incluyendo al Fisco, y los rangos que ocupan cada uno de ellos, son regulados por las leyes especiales que los crean, sean estas de índole administrativa o tributaria.

De conformidad con el artículo 28 del Código Tributario, “los créditos por tributos, recargos, intereses y sanciones pecuniarias gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y 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.”

Asimismo, dispone el artículo 312 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, que los créditos de los ayuntamientos, tienen privilegio sobre cualquier otro acreedor que no sea el Estado, y sin necesidad de inscripción, por el principal, los recargos y otros gastos que conlleve su cobro.

De acuerdo con *Cordeiro*, el fundamento del privilegio fiscal no es otro que “la necesidad de que el Fisco no se vea defraudado en sus créditos y así pueda cumplir con la alta misión de velar por los intereses colectivos. Y no hay duda que si solamente estuviera protegido por la ley cuando es acreedor por impuestos, quedaría una buena porción de

su patrimonio supeditado a la contingencia de la falta de pago de sus deudores.” (Tratado de los Privilegios)

En la República Dominicana el privilegio en materia tributaria no es una novedad introducida por el Código Tributario, pues anteriormente la Ley No.5622, del 14 de septiembre de 1961, sobre Autonomía Municipal, modificada por la Ley No.180 del año de 1966, hoy sustituida por la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, ya había introducido este tipo de privilegios.

De la lectura del artículo 28 del Código Tributario se desprende que el mismo ha establecido un doble derecho de preferencia en favor del Fisco:

- a) Un derecho general de Privilegio.
- b) Un derecho de Prelación.

III.- Carácter General de Privilegio Fiscal.

El artículo 28 del Código Tributario ha consagrado un derecho general de privilegio en favor del Fisco, cuya finalidad es garantizar el cobro de la deuda tributaria. Este privilegio reúne las siguientes características:

- 1) Su Naturaleza es de Derecho Público.

El privilegio del Fisco se encuentra regulado por leyes tributarias, que son leyes de derecho público, establecidas en interés general y no particular, excluido expresamente por el artículo 2098 del Código Civil. Además, este privilegio se encuentra íntimamente ligado a la facultad que tiene el Estado de establecer tributos, mejor conocida como potestad tributaria. En virtud de su naturaleza, la ley es la fuente única de este tipo de privilegios.

- 2) Lo Regula el Código Tributario.

El privilegio fiscal se regula por las disposiciones del Código Tributario y no por las normas del Código Civil. Según se explicó anteriormente, el artículo 2098 del Código Civil establece que “los

privilegios por razón del tesoro público y el orden en el cual se ejercen, se regulan por las leyes que les conciernen.” Esto significa que en materia de tributos internos nacionales los privilegios fiscales se rigen por el Código Tributario y otras leyes que los crean y no por el Código Civil.

3) Comprende Todos los Créditos Tributarios.

Al estar consignado en el Código Tributario, este privilegio comprende y se aplica a todos los créditos tributarios provenientes de tributos internos nacionales de cualquier naturaleza, así como a los recargos, intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias que se deriven del incumplimiento de estos tributos.

4) Es de Carácter General.

El privilegio establecido en el artículo 28 del Código Tributario es de carácter general, es decir que recae “sobre todos los bienes del deudor”, ya sean muebles o inmuebles, presentes y futuros.

5) El Deudor Tributario podrá ser un Contribuyente o un Responsable.

6) Puede Corresponder a cualquier Año o Período No Prescrito.

El privilegio fiscal puede corresponder a cualquier año o ejercicio fiscal no prescrito y no solo al año en que se invoca, ya que el Código Tributario no establece limitaciones. Esto significa que si la deuda tributaria surgió, por ejemplo, en el año 2012 y la acción del Fisco para cobrar esa deuda no ha prescrito, el Fisco puede invocar su privilegio tanto en el año de 2012 como en los años subsiguientes. De esta manera, el privilegio fiscal puede hacerse valer en cualquier momento, siempre que no haya prescrito.

7) Se Puede Transferir a un Tercero.

El privilegio tributario se transfiere a un tercero en aquellos casos en que un tercero se subroga en los derechos del Fisco al pagar la deuda tributaria de un sujeto pasivo. En efecto, de acuerdo con el párrafo único del artículo 16 del Código Tributario, “los terceros pueden efectuar el pago por los sujetos pasivos, con su conformidad expresa o tácita,

subrogándose en los derechos del sujeto activo para reclamar el reembolso de lo pagado a título de tributos, intereses, recargos y sanciones, con las garantías legales, preferencias y privilegios sustanciales del crédito tributario, que establece el artículo 28 de este Código.” En consecuencia, cuando un tercero paga la deuda tributaria de un contribuyente o de un responsable, con el consentimiento del deudor, ese tercero gozará de los mismos privilegios y preferencias que tiene el Fisco en su reclamación de reembolso de lo pagado en contra del deudor.

8) Publicidad.

En virtud de que el privilegio concedido al Fisco por el artículo 28 del Código Tributario es de carácter legal y general, recayendo sobre todos los bienes muebles e inmuebles, presentes y futuros, del deudor tributario, la ley no ha contemplado el requisito de la publicidad de este privilegio y por lo tanto la Administración Tributaria no está obligada, en principio, a inscribir o registrar el mismo, lo cual podría conllevar a perjuicios en contra de terceros acreedores.

Sin embargo, y aunque el artículo 28 no lo diga expresamente, al parecer la publicidad es un requisito esencial del crédito cuando se trata del embargo de los bienes del deudor fiscal, pues el artículo 102 del Código Tributario presenta las siguientes disposiciones respecto del embargo:

a) Bienes Inmuebles.

Cuando se trate del embargo de bienes inmuebles estos se consideran embargados por la inscripción o transcripción del acto de embargo en la oficina del Registrador de Títulos o en el Registro Civil y Conservaduría de Hipotecas, con lo cual la inscripción o transcripción de dicho acto produce, respecto de terceros, todos los efectos que la ley le atribuye al embargo, conforme expresa el párrafo I del artículo 102 del Código Tributario.

b) Vehículos y Acciones.

El artículo 102, párrafo III, del Código Tributario señala que cuando se trate de bienes embargados que deban inscribirse en registros

especiales, tales como vehículos y otros bienes muebles, deberá efectuarse el registro del mismo en la Oficina correspondiente, para que esta inscripción o transcripción produzca, respecto de terceros, todos los efectos que la ley le atribuye al embargo.

9) Primero se Ejerce sobre los Muebles.

El privilegio fiscal se ejerce primero sobre los bienes muebles del deudor y si no son suficientes para cubrir la deuda tributaria entonces se puede ejercer contra los bienes inmuebles. Si bien es cierto que el Fisco goza de un privilegio general sobre todos los bienes del deudor, y sin desconocer la diferencia que existe entre el privilegio y la ejecución de la deuda o cobro coactivo, entendemos que cuando el deudor tenga suficientes bienes muebles para cubrir la totalidad de su deuda frente al Fisco y este último tenga que proceder al cobro coactivo de la deuda, debe empezar primero por los bienes muebles y solo si estos no son suficientes para cubrir la totalidad del pago de la deuda, entonces se pueden ejecutar los bienes inmuebles. De esta manera, consideramos que en estos casos mantiene plena aplicación el artículo 2105 del Código Civil.

Esta situación puede tener interés práctico, sobretodo en aquellos casos en los cuales un acreedor privilegiado tenga su crédito sobre un inmueble y el Fisco pretenda desconocer los derechos de ese acreedor, queriendo ejecutar su privilegio sobre ese mismo inmueble, pudiendo ejecutarlo sobre los bienes muebles del deudor.

10) Implica un Derecho de Persecución.

En virtud de que el Fisco tiene un privilegio general sobre los bienes del deudor, sin tener en sus manos esos bienes y por ende sin capacidad para ejercer un derecho de retención sobre los mismos, salvo el caso de la prenda aduanera y del caso en que el Fisco haya procedido a realizar medidas cautelares o conservatorias, surgen las siguientes interrogantes:

a) ¿Desaparece el privilegio del Fisco cuando el deudor tributario transfiere sus bienes a un tercero o por el contrario el Fisco goza de un derecho de persecución para perseguir esos bienes en manos de cualquier persona en que se encuentren?

b) ¿Puede el Fisco, mediante la acción pauliana, procurar la nulidad de la transferencia de los bienes del deudor tributario cuando esa transferencia le causa un perjuicio?

En razón de que el privilegio general otorgado al Fisco no requiere, en principio, de ningún tipo de publicidad ni registro, resulta muy difícil para los terceros tener conocimiento sobre el mismo y poder prevenir daños a sus intereses. Ante esta falta de publicidad del privilegio fiscal resulta difícil afirmar que el Fisco carece de un derecho de persecución en contra de un tercero adquirente de buena fe.

Sin embargo, y aún a sabiendas del riesgo que puede resultar para los terceros, entendemos que todo privilegio implica en sí mismo un derecho de persecución, pues este es un atributo inseparable del privilegio, más aún cuando se trata de un privilegio de carácter general, donde todos los bienes del deudor quedan afectados, sin que pueda existir la posibilidad de dividir el privilegio para que solamente afecte determinados bienes del deudor. En este sentido, entendemos que el privilegio del Fisco conlleva intrínsecamente un derecho de persecución para perseguir los bienes del deudor en cualesquiera manos en que se encuentren. No obstante, consideramos que este derecho de persecución solo puede ejercerse en contra de los terceros adquirentes de buena fe en aquellos casos en que los bienes del deudor que permanecen en sus manos resulten insuficientes para cubrir las deudas tributarias. Asimismo, entendemos que cuando el deudor tributario ha realizado de mala fe la transferencia de sus bienes, en perjuicio de los derechos del Fisco, esa transferencia puede ser anulada, no sólo en virtud del derecho de persecución que tiene el privilegio fiscal, sino también mediante una acción pauliana.

No obstante, y como veremos más adelante, el artículo 108 del Código Tributario advierte que para los efectos de este Código serán nulos los traspasos de bienes realizados por el deudor con posterioridad al inicio del procedimiento ejecutorio, lo cual podría interpretarse en sentido contrario para afirmar que solo son nulos los traspasos de bienes realizados por el deudor con posterioridad al inicio del procedimiento ejecutorio, y no aquellos traspasos realizados antes del inicio de este procedimiento.

11) Sugerencia de Prevención.

Anteriormente hemos indicado que en virtud del artículo 28 del Código Tributario el Fisco tiene un privilegio sobre todos los bienes del

deudor tributario y que el mismo, en principio, no requiere publicidad ni inscripción en ningún registro, pero que, al tratarse de bienes inmuebles embargados, el párrafo I del artículo 102 del mismo Código establece que cuando se trate del embargo de bienes inmuebles estos se consideran embargados por la inscripción o transcripción del acto de embargo en la oficina del Registrador de Títulos o en el Registro Civil y Conservaduría de Hipotecas, con lo cual la inscripción o transcripción de dicho acto produce, respecto de terceros, todos los efectos que la ley le atribuye al embargo.

Asimismo, el artículo 102, párrafo III, del Código Tributario, señala que cuando se trate de bienes muebles embargados que deban inscribirse en registros especiales, tales como vehículos y otros bienes muebles, deberá efectuarse el registro del mismo en la Oficina correspondiente, para que esta inscripción o transcripción produzca, respecto de terceros, todos los efectos que la ley le atribuye al embargo. A su vez, hemos señalado que el artículo 2095 del Código Civil dispone “el privilegio es un derecho que la calidad del crédito da a un acreedor para ser preferido a los demás, aunque sean hipotecarios.” Ante la situación anterior, caben las siguientes interrogantes:

a) ¿Cómo puede evitar ser perjudicado un comprador o prestamista de buena fe que le compró un bien o le prestó un dinero con garantía hipotecaria a un contribuyente deudor del Fisco y en el cual la ley le otorga al Fisco un derecho de privilegio por encima de todos los demás acreedores del deudor tributario, para cobrar primero su acreencia, por encima de los demás acreedores?

b) ¿Cuál interpretación jurídica debe ser la correcta: La que otorga al Fisco privilegio general aún sin publicidad, registro o inscripción (artículo 28) o la que entiende que el privilegio, crédito hipotecario o crédito registrado o embargo registrado por un tercero (artículo 102), antes que el registro hecho por el Fisco, tiene orden de prelación por encima del crédito fiscal no registrado o registrado con posterioridad?

Para bien o para mal existe una realidad: El artículo 28 es claro respecto de que el Fisco tiene un privilegio para cobrar primero y el artículo 2095 del Código Civil dispone expresamente que el que tiene un privilegio cobra primero, aún frente a otros acreedores hipotecarios, lo cual da a entender que un privilegio, aún no registrado, tiene superioridad ante otros créditos. No obstante, el artículo 102 del Código Tributario parece

indicar lo contrario, pues aunque solo se refiere a embargos, se supone que el crédito fiscal nació con anterioridad y se exige a través de un procedimiento de ejecución que implica un embargo.

En vista de lo anterior, y hasta que este asunto controversial sea decidido por sentencia de la Suprema Corte de Justicia, sugerimos que el comprador de un bien o el prestamista de dinero, antes de cerrar su transacción, realice los siguientes trámites:

a) Solicitar del Fisco la expedición de una Certificación de Regularidad Fiscal o Impuestos al Día del vendedor o prestatario en la cual el Fisco consignará si el vendedor o prestatario es deudor del Fisco y si se encuentra o no al día en el cumplimiento de su obligación tributaria y deberes formales.

b) Hacer constar en el documento o contrato de venta o préstamo que el comprador o deudor le otorga al comprador o acreedor las más amplias garantías ante cualquier acción que pueda emprender el Fisco en contra del vendedor o deudor que pueda afectar el bien adquirido, el dinero prestado o la garantía otorgada por el prestatario.

c) Antes de formalizar la transacción, revisar la página virtual de la Administración Tributaria, donde en ocasiones el Fisco publica los nombres de los deudores fiscales.

IV.- Derecho de Prelación.

De conformidad con el artículo 28 del Código Tributario los créditos por tributos, recargos, intereses y sanciones pecuniarias, además de gozar de un derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor, tendrán, aún en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de las pensiones alimenticias debidas por la ley y de los salarios.

Este derecho de prelación que tiene el Fisco significa que entre acreedores privilegiados de un mismo rango la masa de bienes del deudor no se dividirá *a prorrata* entre los distintos acreedores privilegiados que se encuentren en ese rango, contrario a lo dispuesto por el artículo 2097 del Código Civil, sino que el Fisco tendrá derecho a cobrar primero su acreencia y lo que quede después que el Fisco cobre, será repartido proporcionalmente entre los demás acreedores privilegiados del mismo rango.

En este sentido, podría afirmarse que, en principio, el privilegio fiscal tiene un rango superior a cualquier otro privilegio. Sin embargo, este superprivilegio presenta algunas excepciones.

A) Las Pensiones Alimenticias Debidas por la Ley.

El mismo artículo 28 del Código Tributario establece que el privilegio del Fisco cede ante las pensiones alimenticias debidas por la ley. Sin embargo, conviene precisar que no se trata aquí de cualquier pensión alimenticia, sino únicamente de aquellas que se deben en virtud de una disposición legal que las consagre.

B) Los Salarios.

El artículo 28 del Código Tributario establece que los salarios gozan de un privilegio y de un derecho de prelación por encima del crédito tributario. No obstante, entendemos que el privilegio del Fisco es superior al privilegio de los salarios y que el Fisco puede, en cualquier momento, embargar los salarios de los trabajadores y ejercer su privilegio. En efecto, de conformidad con el artículo 207 del Código de Trabajo, aprobado mediante Ley No.16-92, promulgada en fecha 29 de mayo de 1992, “los créditos del trabajador por concepto de salarios no pueden ser objeto de cesión y gozan en todos los casos de privilegio sobre los de cualquier otra naturaleza, con excepción de los que corresponden al Estado, al Distrito Nacional y a los Municipios.”

En razón de que el Código de Trabajo fue promulgado en fecha 29 de mayo de 1992, es decir con posterioridad al día 15 de mayo de 1992, fecha en que fue promulgado el Código Tributario, y bajo el fundamento de que una ley posterior deroga o modifica una ley anterior, es jurídico afirmar que las disposiciones del Código de Trabajo que sean contrarias al Código Tributario tienen preeminencia en su aplicación. En este sentido, si el Código de Trabajo es una norma posterior al Código Tributario y establece que el privilegio del Estado, incluyendo al Fisco, por supuesto, es superior al privilegio de los salarios, es lógico y jurídico afirmar que la excepción consagrada en el artículo 28 del Código Tributario cede ante el artículo 207 del Código de Trabajo.

C) Privilegios Concedidos en Leyes Posteriores al Código Tributario.

Es de principio que una ley posterior deroga o modifica una ley anterior. De este modo, si una ley posterior al Código Tributario concede un privilegio general o especial, con derecho de prelación sobre cualquier otro privilegio, es de derecho que este nuevo privilegio estaría situado en un mayor rango de preferencia que el privilegio concedido al Fisco.

D) Caso Especial del Privilegio del Vendedor No Pagado.

Cuando una persona vende un bien mueble o inmueble bajo la condición de que si el comprador no paga la totalidad del precio de venta en la fecha establecida el vendedor puede hacer rescindir la venta, y posteriormente se lleva a efecto esta rescisión, entendemos que en estos casos el privilegio del vendedor no pagado es superior a cualquier otro privilegio, en razón de que con la rescisión del contrato de venta la situación jurídica de ambas partes (vendedor y comprador) se retrotrae, considerándose que la transferencia del mueble o inmueble nunca se llevó a efecto, lo que ocasiona que el supuesto comprador no puede contar con ese bien dentro de su patrimonio. En este sentido, el Fisco no puede tener un privilegio sobre un bien que no le pertenece a su deudor.

E) Caso Particular de los Derechos Adquiridos.

De conformidad con la parte in fine del artículo 2098 del Código Civil “el tesoro público no puede, sin embargo, obtener privilegios en perjuicio de los derechos anteriormente adquiridos por terceros.” Esta última disposición del artículo 2098 del Código Civil es confusa y se presta a diversas interpretaciones, dentro de las cuales se pueden citar las siguientes:

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.

En este sentido, el privilegio del Fisco cede ante los derechos adquiridos por los terceros, siempre que los derechos de los terceros se hayan originado antes que el crédito del Fisco, aún cuando los privilegios de los terceros pertenezcan a un rango inferior al privilegio del Fisco.

2) La disposición de la parte final del artículo 2098 del Código Civil es una aplicación del Principio de Irretroactividad de las Leyes, consagrado en el artículo 110 de la Constitución. De acuerdo con esta interpretación cuando una ley crea un privilegio en favor del Fisco, los derechos adquiridos por los particulares en el momento de su promulgación deben ser respetados, no así aquellos derechos adquiridos con posterioridad a la promulgación de la ley.

Sobre esta forma de interpretación se ha manifestado la jurisprudencia francesa, señalando lo siguiente: "Considerando que es esencia en el privilegio que su rango sea determinado según el favor asignado por la ley al carácter del crédito que aquel garantiza; que ningún texto legal deroga ese principio con respecto al Tesoro Público; que, por lo tanto, su privilegio no debe ser clasificado según la prioridad en el tiempo y superado, en consecuencia, por todos aquellos referentes a créditos originados antes que el suyo; que la disposición del parágrafo 2 del artículo 2098 del Código Civil, según el cual el Tesoro Público no puede obtener privilegios con perjuicio de los derechos anteriormente adquiridos por terceros, debe ser entendido en el sentido de que la creación de privilegios nuevos a favor del Tesoro Público no frustrará la regla de la irretroactividad de las leyes, que ampara los derechos adquiridos antes de su promulgación." (Civ.27 de julio de 1925, D.H. 1925.648; D.1927.1.110, citada por *Mazeaud*, Derecho Civil, Parte III, Tomo I).

De aceptarse como válida esta última teoría habría que afirmar que tienen preeminencia sobre el privilegio del Fisco aquellos privilegios o garantías otorgados con anterioridad al día 15 de mayo de 1992, que fue la fecha de promulgación y publicación del Código Tributario.

3) El Fisco tiene un privilegio legal sobre todos los bienes del sujeto pasivo, aún antes de originarse la deuda tributaria. De acuerdo con esta interpretación, el privilegio del Fisco nace con la ley que lo crea y desde entonces el Fisco goza de un privilegio general sobre todos los bienes presentes y futuros de los particulares, aún cuando no se haya originado la deuda tributaria.

En una aplicación de la regla de que los privilegios se valoran por la causa, no por el tiempo, la jurisprudencia francesa parece haberse inclinado por la tesis de que el Fisco goza de su privilegio aún antes de haber nacido la deuda tributaria y que por ende este privilegio se aplica con preferencia. En efecto la Suprema Corte de Justicia francesa casó una sentencia de la Corte de Apelación que establecía lo siguiente: “Considerando que el artículo 1 de la ley del 12 de noviembre de 1808 enuncia que el privilegio del Tesoro Público, sobre los bienes muebles y otros efectos mobiliarios pertenecientes a los morosos, para el cobro de ciertas contribuciones directas, se ejerce antes que cualquier otro; Considerando que una distribución a prorrata se ha abierto sobre el producto de la venta de lo mobiliario, de las mercancías y del fondo de comercio que pertenecieron a *Arrepaux*; que *Frezier*, propietario del inmueble en el cual era explotado el establecimiento mercantil, ha presentado una impugnación a efecto de ser colocado, por el crédito privilegiado de alquileres que venció al 30 de diciembre de 1918, antes que el recaudador de contribuciones del distrito 10 de París, que reclamaba la suma de 341 francos con 63 céntimos, importe de las contribuciones directas del año 1919; que la sentencia recurrida (Trib. civ. del Sena, 14 de enero de 1925) había acogido en derecho esa pretensión, por el fundamento de que los derechos adquiridos por el arrendador, con anterioridad a la apertura del ejercicio al que se referían las contribuciones directas, prevalecía sobre el del Tesoro Público; que, al fallar así, ha extendido la aplicación del párrafo 2 del artículo 2098 del Código Civil a un caso que no le concierne, y desconocido las ventajas que la ley une a la adquisición de un privilegio sobre los bienes muebles; que con ello ha violado el texto legal antes citado; Por estos motivos fundamentos; Casa, pero en interés de la ley solamente...” (Citada por *Mazeaud*, Derecho Civil, Parte III, Tomo I).

De admitirse la interpretación de que el Fisco tiene un privilegio legal sobre todos los bienes del sujeto pasivo, aún antes de originarse la deuda tributaria, entonces habría que afirmar que el privilegio del Fisco nace con la ley que lo crea y desde entonces el Fisco goza de un privilegio, aún cuando no se haya originado la deuda tributaria.

Lo anterior daría como resultado que ante dos o más deudas de cualquier naturaleza, ya sean hipotecarias, prendarias u otras que tenga el sujeto pasivo, el Fisco tiene derecho a cobrar primero la totalidad de su acreencia, con preferencia ante cualquier otro acreedor, no importa la

naturaleza del crédito, la fecha o las condiciones en que este se formó, a excepción de las pensiones alimenticias que sean establecidas en virtud de la ley.

F) Nuestra Opinión.

A nuestro entender el privilegio del Fisco se origina a partir del momento en que nace la deuda tributaria y le otorga a este un derecho de prelación por encima de cualquier otro privilegio originado con posterioridad al nacimiento del crédito tributario. Este privilegio fiscal cede en los siguientes casos:

1) Las pensiones alimenticias debidas por la ley, aún con posterioridad al nacimiento del crédito tributario;

2) El privilegio del vendedor no pagado, aún cuando este haya nacido con posterioridad al nacimiento de la deuda tributaria del comprador;

3) Los derechos adquiridos por los particulares con anterioridad a la vigencia del Código Tributario;

4) Los privilegios que sean concedidos por leyes posteriores a la promulgación del Código Tributario, siempre que se trate de una ley especial;

5) La publicidad es un requisito esencial del crédito cuando se trata del embargo de los bienes del deudor fiscal, pues como dijimos antes, el artículo 102 del Código Tributario presenta las siguientes disposiciones respecto del embargo:

a) Bienes Inmuebles.

Cuando se trate del embargo de bienes inmuebles, éstos se consideran embargados por la inscripción o transcripción del acto de embargo en la oficina del Registrador de Títulos o en el Registro Civil y Conservaduría de Hipotecas, con lo cual la inscripción o transcripción de dicho acto produce, respecto de terceros, todos los efectos que la ley le atribuye al embargo, conforme expresa el párrafo I del artículo 102 del Código Tributario.

b) Vehículos y Acciones.

El artículo 102, párrafo III, del Código Tributario, señala que cuando se trate de bienes embargados que deban inscribirse en registros especiales, tales como vehículos y otros bienes muebles, deberá efectuarse el registro del mismo en la Oficina correspondiente, para que esta inscripción o transcripción produzca, respecto de terceros, todos los efectos que la ley le atribuye al embargo.

Para justificar las afirmaciones antes señaladas bastaría únicamente con decir que el Código Tributario es una ley especial, de orden público, promulgado y publicado con posterioridad al artículo 2098 del Código Civil, y por ende sus disposiciones están por encima del propio Código Civil, y que en virtud del Principio de Irretroactividad de las Leyes, el Código Tributario no puede aplicarse a situaciones jurídicas nacidas y consumadas con anterioridad a su entrada en vigor.

En consecuencia, entendemos que el privilegio del Fisco se origina con el nacimiento de la obligación tributaria, es decir con la ocurrencia del hecho generador, aún sin que esta obligación se haya determinado, pues la determinación es un acto declarativo, no constitutivo de derecho. Por considerar que el privilegio del Fisco surge con el nacimiento de la obligación tributaria, entendemos que solo a partir de ese instante es que el Fisco puede ejercer su privilegio y que en consecuencia los privilegios y demás garantías originados con anterioridad al privilegio del Fisco tendrían preferencia respecto de este último. Es decir, que en razón de que el privilegio del Fisco surge al momento de nacer la deuda tributaria, los privilegios otorgados en favor de terceros y que se hayan originado con anterioridad al nacimiento de la deuda tributaria tendrían preferencia frente al crédito fiscal, al igual que aquellos créditos a favor de terceros registrados o inscritos en las oficinas correspondientes, con anterioridad al registro o inscripción del crédito fiscal.

Finalmente es nuestro criterio que el privilegio del Fisco termina cuando la obligación tributaria se extingue por una de las causas que el mismo Código Tributario señala. Naturalmente, el privilegio fiscal surgirá de nuevo con el nacimiento de otra obligación tributaria.

Lo ideal hubiese sido que nuestro Código Tributario estableciera normas claras, que den poco lugar a la confusión e interpretación, pues las normas tributarias deben ser claras y precisas. Lamentablemente

no es así. Sin embargo, y solo con intención de ilustrar sobre el derecho comparado y el respeto a los derechos adquiridos por terceros acreedores del deudor tributario, citamos lo que dice el artículo 71 de la Ley General Tributaria de España sobre el derecho de prelación del Fisco: “La Hacienda Pública gozará de prelación para el cobro de los créditos tributarios vencidos y no satisfechos, en cuanto concurra con acreedores que no lo sean de dominio, prenda, hipoteca o cualquier otro derecho real debidamente inscrito en el correspondiente Registro con anterioridad a la fecha en que se haga constar en el mismo el derecho de la Hacienda Pública.”

CAPÍTULO II

Garantías del Crédito Tributario

El artículo 29 del Código Tributario establece que “la Administración Tributaria estará facultada para exigir garantías reales o personales cuando a su juicio existiere riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria.”

El objetivo que persigue el Código Tributario al otorgarle a la Administración Tributaria la potestad de exigir garantías a los particulares es asegurar el cobro de la deuda tributaria y evitar la posible desaparición de los bienes del deudor tributario.

Aunque las garantías fiscales normalmente son exigidas por la Administración Tributaria en los casos de acuerdos de pagos o facilidades concedidas al sujeto pasivo, también puede considerarse que las medidas cautelares o conservatorias, tales como los embargos conservatorios, secuestros de bienes, oposición a ventas y otras medidas preventivas, constituyen garantías para el pago de la obligación tributaria. Sin embargo, las garantías y las medidas cautelares son figuras jurídicas distintas, que no deben ser confundidas con las garantías, como se explicará más abajo.

I.- Características de las Garantías.

De la lectura del artículo 29 del Código Tributario se pueden extraer las siguientes características de las garantías:

A) El Fisco tiene facultad de exigirle a los sujetos pasivos, sean contribuyentes o responsables, la prestación de Garantías.

B) Las Garantías que puede exigir el Fisco podrán ser Reales o Personales.

1) Las Garantías Reales.

Son aquellas que recaen sobre uno, varios o todos los bienes del deudor, sean muebles o inmuebles, y que aseguran el cumplimiento de la obligación. En el Derecho Civil, las garantías reales pueden ser de cuatro tipos:

a) El Derecho de Retención.

Esta garantía le permite al acreedor conservar en sus manos un bien propiedad de su deudor, hasta el momento en que se le pague la deuda. Es muy utilizada en materia de impuestos arancelarios, donde Aduanas no entrega las mercancías hasta tanto el importador o exportador pague los impuestos al comercio exterior.

b) La Prenda o Pignoración.

Esta garantía le otorga al acreedor el derecho a ser pagado con preferencia a otros acreedores, sobre un bien mueble propiedad del deudor y que éste le ha entregado al acreedor o a un tercero como seguridad o garantía del pago de una deuda. De acuerdo con el artículo 2073 del Código Civil “la prenda confiere al acreedor el derecho de hacerse pagar sobre la cosa que constituye su objeto, con privilegio y preferencia a los demás acreedores.”

c) El Privilegio.

De conformidad con el artículo 2095 del Código Civil, el privilegio es “un derecho que la calidad del crédito da a un acreedor para ser preferido a los demás, aunque sean hipotecarios.”

d) La Hipoteca.

Señala el artículo 2114 del Código Civil que “la hipoteca es un derecho real sobre los inmuebles que están afectos al cumplimiento de una obligación. Es por su naturaleza indivisible, y subsiste por entero sobre todos los inmuebles afectados, sobre cada uno y sobre cada parte de los mismos. Sigue a dichos bienes en cualesquiera manos a que pasen.”

e) El Depósito a Consignación.

En algunos casos el deudor deposita una determinada cantidad de dinero en manos de su acreedor como garantía de que cumplirá con una obligación. Así, por ejemplo, en los casos en que se requiere al deudor depositar el 50% del monto de su deuda para suspender la acción ejecutoria en casos de recursos contenciosos tributarios en contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo, según el artículo 117 del Código Tributario.

f) Las Medidas Cautelares o Conservatorias.

El artículo 81 del Código Tributario consagra que cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos o sanciones la Administración Tributaria podrá requerir las siguientes medidas conservatorias sobre dichos bienes: 1) Embargo conservatorio; 2) Retención de bienes muebles; 3) Nombramiento de uno o más interventores; 4) Fijación de sellos y candados; y 5) Constitución en prenda o hipoteca.

2) Las Garantías Personales.

Aunque el Código Tributario no las define ni las enumera, del ordenamiento jurídico nacional se puede deducir que las garantías personales son aquellas que se prestan a través de un tercero ajeno a la deuda, que se constituye en fiador o garante del cumplimiento de esa deuda. La garantía personal se presta mediante una fianza o aval. Por eso podemos decir que las garantías personales son las siguientes:

a) El Aval o Fianza Bancaria o de Compañía de Seguros.

b) El Fiador Solidario.

C) La exigencia de garantías sólo procede cuando a juicio de la Administración Tributaria exista riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria.

El artículo 29 del Código Tributario no habla de riesgo de incumplimiento de recargos, intereses o sanciones pecuniarias, sino

únicamente de riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria”, es decir de riesgo en el pago del tributo.

Es preciso notar que el artículo 29 del Código Tributario le otorga al Fisco un poder discrecional muy amplio, pues el Fisco puede determinar a su solo “juicio” si existe o no riesgo en el cumplimiento del pago de los tributos. No obstante, cualquier decisión sobre este asunto está sujeta a control por parte del tribunal, mediante la interposición del recurso correspondiente.

D) Las Garantías Reales o Personales, si bien pueden ser exigidas por el Fisco, también proceden cuando el deudor consiente esas garantías de manera voluntaria.

II.- Casos en que Proceden.

Anuestro entender, y sobre la base de que el riesgo del incumplimiento es la base esencial para exigir garantías reales o personales, las garantías señaladas en el artículo 29 del Código Tributario únicamente procederían en los siguientes casos:

1) Cuando existe un Acuerdo de Pago entre el Fisco y el Sujeto Pasivo.

En aquellos casos en que el sujeto pasivo no cuenta con las prestaciones necesarias para hacer efectivo la totalidad del importe del tributo la Administración Tributaria podría llegar a un acuerdo de pago con el sujeto pasivo, conviniendo plazos o cuotas de pagos, y exigirle que conjuntamente con ese acuerdo el deudor entregue en garantía uno, varios o todos sus bienes y/o constituya un fiador, fianza o aval que garantice el pago de la deuda. Sin embargo, este tipo de acuerdos únicamente es posible si la ley lo autoriza. El Código Tributario no prevé ni autoriza este tipo de transacción; no obstante, la Administración Tributaria los utiliza frecuentemente.

2) Cuando la Administración Tributaria le concede Prórrogas al sujeto pasivo, para el Pago del Tributo.

En aquellos casos en los cuales el sujeto pasivo le solicita al Fisco una prórroga para el pago de los tributos adeudados, la Administración

Tributaria podría sujetar la aprobación de la solicitud de prórroga a la prestación de una garantía real o personal que asegure el cumplimiento de la obligación tributaria. En este sentido, entendemos que en estos casos de prórrogas la exigencia de garantías que puede hacerle el Fisco al deudor únicamente procede cuando se ha practicado la determinación de la obligación tributaria, es decir a partir del momento en que el crédito tributario se hace exigible o hacer una estimación provisional.

3) Cuando a solicitud del deudor el Fisco decida Sustituir Medidas Cautelares o Conservatorias, por Garantías Reales y/o Personales.

El artículo 83 del Código Tributario dispone que “las medidas conservatorias decretadas podrán ser sustituidas por garantías suficientes.” Ahora bien, cabe la siguiente interrogante: Si los artículos 81 y siguientes del Código Tributario le confieren al Fisco la facultad de requerir medidas conservatorias y si el artículo 28 del mismo Código le otorga al Fisco un derecho general de privilegio y prelación sobre todos los bienes del deudor, qué razón podría tener el Fisco para exigir garantías reales o personales? La razón es sencilla: en ocasiones resulta más ventajoso para el Fisco recibir voluntariamente como garantía uno o varios bienes del deudor, que iniciar un procedimiento y contar con un privilegio general sobre todos los bienes del deudor, sobre los cuales no existe impedimento de traspaso a terceros. Asimismo, una garantía personal de un tercero solvente es en ocasiones preferible, más aún en aquellos casos en los cuales los bienes del deudor pueden resultar insuficientes para el pago de la totalidad de la deuda.

4) En materia de Aduanas Derecho de Retención.

Aduanas siempre tiene un derecho de retención sobre las mercancías objeto del comercio exterior, pudiendo retenerlas hasta que se paguen los impuestos adeudados. Es lo que se conoce como la Prenda Aduanera.

III.- Diferencias entre Garantías y Medidas Cautelares.

No deben confundirse las garantías reales o personales que puede exigir la Administración Tributaria, contempladas en el artículo 29 del Código Tributario, con las medidas conservatorias o cautelares que esta puede adoptar, establecidas en el artículo 81 del mismo Código.

Mientras el artículo 29 del Código Tributario establece que “la Administración Tributaria estará facultada para exigir garantías reales o personales cuando a su juicio existiere riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria”, el artículo 81 del mismo Código dispone que “cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos o sanciones la Administración Tributaria podrá requerir las siguientes medidas conservatorias sobre dichos bienes: 1) Embargo Conservatorio; 2) Retención de bienes muebles; 3) Nombramiento de uno o más interventores; 4) Fijación de sellos y candados; 5) Constitución en prenda o hipoteca; 6) Otras medidas conservatorias.” A su vez, el artículo 83 de este Código consagra que “las medidas conservatorias decretadas podrán ser sustituidas por garantías suficientes.”

A nuestro entender entre las garantías señaladas en el artículo 29 del Código Tributario y las medidas conservatorias consagradas en el artículo 81 del mismo Código existen las siguientes diferencias y semejanzas:

1) Las Garantías:

- a) Son medidas para asegurar el cobro de la deuda.
- b) Pueden ser reales o personales.
- c) Solo proceden con el consentimiento del deudor.
- d) Solo proceden cuando exista riesgo de incumplimiento de la obligación tributaria.
- e) Solo proceden cuando la obligación tributaria se ha determinado.

2) Las Medidas Conservatorias:

- a) Son medidas para asegurar el cobro de la deuda.
- b) Solo pueden ser Reales.
- c) Proceden sin el consentimiento del deudor.

d) Proceden cuando exista riesgo para la percepción del tributo, recargos, intereses y sanciones pecuniarias como consecuencia de la posible desaparición de los bienes del deudor.

e) Proceden a partir del momento en que la obligación tributaria nace, aún sin esta haberse determinado.

SEGUNDA PARTE
Derecho Tributario Administrativo

TÍTULO I

El Derecho Tributario Administrativo

CAPÍTULO I

La Relación Jurídica Administrativa

Cuando se crea un tributo, ya se trate de impuesto, tasa o contribución existe un contribuyente que está obligado a pagarle al Estado una prestación en dinero o especie y una entidad u organismo, denominado Administración Tributaria o Fisco, que estará encargado, en virtud de la Ley, a recaudar ese tributo.

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

Esta relación entre Fisco y contribuyente que surge a consecuencia de la tributación posee un carácter jurídico, por cuanto no es moral ni social, sino creada por la ley. A su vez, tiene una naturaleza jurídica personal que refleja derechos y deberes tanto para la Administración como para el administrado, aún cuando los impuestos recaigan sobre propiedades u otros derechos reales.

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

Ross, en su obra *Derecho Tributario Sustantivo*, al definir la relación jurídica tributaria como “el conjunto de derechos y obligaciones correlativas que se originan como consecuencia del ejercicio del Poder Tributario”, entiende que esta puede asumir varias formas o aspectos:

a) Obligación tributaria sustantiva cuyo objeto es la prestación de un tributo o pago del impuesto;

b) Obligación de la Administración de restituir el pago indebido o en exceso;

c) Obligaciones o deberes formales coadyuvantes al cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas, o sea el pago del tributo;

d) Relaciones derivadas de la infracción a las normas tributarias; y,

e) Relaciones de carácter procesal, que surgen fundamentalmente de las controversias o discusión con la Administración respecto de la existencia o determinación de obligaciones tributarias y al cumplimiento forzado de la obligación tributaria o de la sanción pecuniaria en mora.

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

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

De acuerdo con *García Mullin* el Derecho Tributario Administrativo trata de “la parte del Derecho Público que regula la ejecución de la función administrativa” (Derecho Tributario Administrativo) y es definido

por *Ross* como “el conjunto de normas que disciplinan los derechos y obligaciones de la Administración Tributaria y de los administrados, y que tienen por objeto coadyuvar en el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.” Agrega *Ross*, además, que las obligaciones que se desprenden de la relación jurídica tributaria “colocan a los sujetos pasivos de ellas, que son todos los administrados, en la necesidad de hacer o no hacer determinados actos o actuaciones, o tolerar su ejecución por parte de la Administración Tributaria, con el objeto de colaborar con ésta en la administración, fiscalización y cumplimiento de las obligaciones tributarias.” Expresa que el conjunto de estas obligaciones y deberes formales conforman la parte del Derecho Tributario que la doctrina denomina Derecho Tributario Administrativo. (Derecho Tributario Sustantivo)

CAPÍTULO II

Aspectos Generales del Derecho Tributario Administrativo

I.- Generalidades.

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

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

En el Derecho Tributario, a diferencia del derecho común donde las obligaciones pueden ser de dar, hacer, no hacer o tolerar, solamente existe una obligación, que es la de dar o pagar el tributo. El objetivo básico de la tributación es que el contribuyente pague, de o entregue el tributo debido. Para que el tributo pueda ser pagado voluntariamente o exigido por la Administración Tributaria a través de sus facultades, la ley pone a cargo de los contribuyentes el cumplimiento de deberes, denominados deberes formales, que en el derecho común serían las obligaciones de hacer, no hacer o tolerar. Además, la ley también le impone deberes a la Administración Tributaria y le concede ciertas facultades que la ayudan a recaudar los tributos.

Todas estas relaciones jurídicas, administrativas y tributarias que surgen en virtud de la tributación, las potestades y deberes que engendran y los procedimientos legales establecidos para garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, son algunos de los aspectos que competen al Derecho Tributario Administrativo.

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

Se afirma que la única obligación que surge con motivo del establecimiento del impuesto es la de pagar ese tributo, es decir entregarle al Fisco la prestación debida, lo cual constituye una obligación de dar. El objetivo esencial de los tributos es exigirle algo a los particulares, ya sea en dinero, naturaleza o especie, transfiriendo recursos del sector privado al sector público. Pero no debe entenderse, bajo ninguna circunstancia, que el único objetivo del impuesto es recaudar, pues es conocido el amplio mundo de la política tributaria que define los objetivos básicos de los tributos. Aquí solo se afirma que, independientemente del objetivo que se persigue con su establecimiento, todo tributo implica una obligación de pago, sea esta simbólica o cuantiosa. Así, pues, la única obligación que tiene el administrado al recibir de forma inerte el peso de la ley, es la de pagar la prestación debida. La ley tributaria no lo obliga, por ejemplo, a producir o no producir ingresos o a transferir bienes o a establecerse en un lugar o en otro, sino simplemente a pagar el tributo debido.

Lo que en el derecho común constituyen verdaderas obligaciones de hacer, como por ejemplo pintar un cuadro, o de no hacer, como por ejemplo no establecerse cerca de un punto comercial vendido o no competir, y que ocasionan derechos para la parte que exige su cumplimiento, para el Derecho Tributario solo constituyen deberes formales que se establecen con la única finalidad de ayudar al pago del tributo, o lo que es lo mismo, coadyuvar al cumplimiento oportuno de la obligación de pagar. En este sentido, los deberes formales puestos por la ley a cargo de los sujetos pasivos solo tienen como finalidad contribuir a que se cumpla con una única obligación tributaria: pagar el tributo debido.

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

a) La obligación de pagar o dar el tributo solo compete al contribuyente. Sin embargo, los deberes formales pueden recaer sobre los contribuyentes y los responsables.

b) En tanto que la obligación de dar o pagar el tributo debido tiene su fuente exclusivamente en la ley, en virtud del Principio de Legalidad Tributaria, los deberes formales (hacer o no hacer) pueden encontrar su fuente en el reglamento.

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

d) La obligación tributaria (dar o pagar) se extingue con el pago, mientras que los deberes (hacer o no hacer) permanecen por siempre, independientemente del pago realizado.

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

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

II.- Relación del Derecho Tributario Administrativo con Otras Ciencias.

El Derecho Tributario Administrativo es solo una rama del Derecho Tributario, que disciplina la relación jurídica, tributaria y administrativa que surge a consecuencia de la tributación y que no puede ser enmarcado dentro de otras ciencias jurídicas. El Derecho Tributario Administrativo, a su vez, mantiene estrecha vinculación con otros derechos o ciencias. En primer lugar hay que señalar su relación directa con las otras ramas del Derecho Tributario y con el Derecho Administrativo, cuyas esencias se unen para forjar este nuevo ordenamiento jurídico.

Mantiene, igualmente, estrecho vínculo con la llamada Ciencia de la Administración, que se encarga del estudio de las mejores alternativas para la organización de los órganos de la Administración Pública. Se relaciona también con el Derecho Constitucional, sobre todo por las

disposiciones referentes al Principios de Legalidad Administrativa y con las limitaciones a la delegación de atribuciones, imposición y soberanía fiscal. El Derecho Tributario Administrativo mantiene a su vez estrecha relación con el Derecho Civil, como fuente supletoria y reguladora de situaciones no previstas y, en fin, de una u otra manera, con los distintos derechos públicos y privados que componen el sistema jurídico.

TÍTULO II

La Administración Pública

CAPÍTULO I

Introducción General

I.- Generalidades

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

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

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

Pero todo este amplio mundo de la Administración Pública debe contar con una estructura funcional que le permita manifestar su voluntad de manera coherente y organizada. Debe tener órganos que la representen y titulares que puedan actuar en su nombre, así

como normas que regulen las relaciones de estos organismos con los particulares y las relaciones interorgánicas de los distintos entes de la Administración.

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

Finalmente cabe señalar que en virtud del vínculo jurídico administrativo que nace por efecto de la obligación tributaria y que relaciona al Fisco y al contribuyente, en esa misma medida se relaciona el Derecho Administrativo con el mundo de la tributación y especialmente con el Derecho Tributario.

II.- Gobierno, Poder Ejecutivo, Presidente, Administración Pública y Administración Tributaria.

A) Gobierno.

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

De acuerdo con *Biscaretti*, en su libro *Derecho Constitucional*, el “gobierno está constituido por el conjunto de los individuos o, más exactamente, por el conjunto de las instituciones, o de los órganos, que rigen el Estado.” Por consiguiente, todos los órganos estatales, llámense Cámara de Diputados, Senado, Tribunales, Poder Ejecutivo y Ministerios forman parte del gobierno.

El Poder Ejecutivo es tan solo una parte integral de todo ese aparato organizacional denominado gobierno y a quien corresponde velar por

la fiel ejecución de las leyes. Este Poder Ejecutivo está compuesto por el Presidente de la República, quien lo preside, y por los Ministros y cuerpos de asesores. Es el órgano del gobierno que realiza la Función Ejecutiva dentro de los tres poderes del Estado, que como dice *Biscaretti* “no se ciñe a abarcar las diversas actividades realizadas para ejecutar las leyes, sino también, más específicamente, indica toda la compleja y multiforme acción desarrollada, sin interrupciones, por el Estado para alcanzar los propios fines inmediatos y concretos.” (Derecho Constitucional). Siguiendo con *Biscaretti*, la Función Ejecutiva se distingue en:

a) Función Administrativa, con la cual el Estado dirige, a cada momento, y anima los innumerables y pequeños mecanismos de su organización; y

b) Función Política o de Gobierno, la cual se explica por medio de los llamados actos políticos o de gobierno, con los cuales los órganos estatales realizan las medidas de importancia más vital para la actividad interna y externa del mismo Estado, como son los nombramientos de miembros del gobierno, tratados internacionales, declaratorias de guerra y otras.

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

B) Poder Ejecutivo y Presidente de la República.

El artículo 122 de la Constitución dispone que “el Poder Ejecutivo es ejercido en nombre del pueblo por la Presidenta o el Presidente de la República, en su condición de jefe de Estado y de gobierno de conformidad con lo dispuesto por esta Constitución y las leyes.” Por su parte, el artículo 128 se refiere a las atribuciones del Presidente de la República, el cual dirige la política interior y exterior, la administración

civil y militar, y es la autoridad suprema de las Fuerzas Armadas, la Policía Nacional y los demás cuerpos de seguridad del Estado, señalando las siguientes atribuciones:

“1) En su condición de Jefe de Estado le corresponde:

- a) Presidir los actos solemnes de la Nación;
- b) Promulgar y hacer publicar las leyes y resoluciones del Congreso Nacional y cuidar de su fiel ejecución. Expedir decretos, reglamentos e instrucciones cuando fuere necesario;
- c) Nombrar o destituir los integrantes de las jurisdicciones militar y policial;
- d) Celebrar y firmar tratados o convenciones internacionales y someterlos a la aprobación del Congreso Nacional, sin la cual no tendrán validez ni obligarán a la República;
- e) Disponer, con arreglo a la ley, cuanto concierna a las Fuerzas Armadas y a la Policía Nacional, mandarlas por sí mismo, o a través del ministerio correspondiente, conservando siempre su mando supremo. Fijar el contingente de las mismas y disponer de ellas para fines del servicio público;
- f) Tomar las medidas necesarias para proveer y garantizar la legítima defensa de la Nación, en caso de ataque armado actual o inminente por parte de nación extranjera o poderes externos, debiendo informar al Congreso Nacional sobre las disposiciones adoptadas y solicitar la declaratoria de Estado de Defensa si fuere procedente;
- g) Declarar, si no se encontrare reunido el Congreso Nacional, los estados de excepción de conformidad con las disposiciones previstas en los artículos 262 al 266 de esta Constitución;
- h) Adoptar las medidas provisionales de policía y seguridad necesarias en caso de violación de las disposiciones del artículo 62, numeral 6 de esta Constitución que perturben o amenacen el orden público, la seguridad del Estado, el funcionamiento regular de los servicios públicos o de utilidad pública, o impidan el desenvolvimiento de las actividades económicas y que no constituyan los hechos previstos en los artículos 262 al 266 de esta Constitución;

i) Disponer, con arreglo a la ley, todo lo relativo a las zonas aéreas, marítimas, fluviales, terrestres, militares, y policiales en materia de seguridad nacional, con los estudios previos realizados por los ministerios y sus dependencias administrativas;

j) Conceder indultos los días 27 de febrero, 16 de agosto y 23 de diciembre de cada año, de conformidad con la ley y las convenciones internacionales;

k) Hacer arrestar o expulsar, conforme a la ley, a los extranjeros cuyas actividades fueren o pudieren ser perjudiciales al orden público o la seguridad nacional;

l) Prohibir, cuando resulte conveniente al interés público, la entrada de extranjeros al territorio nacional.

2) En su condición de Jefe de Gobierno tiene la facultad de:

a) Nombrar los ministros y viceministros y demás funcionarios públicos que ocupen cargos de libre nombramiento o cuya designación no se atribuya a ningún otro organismo del Estado reconocido por esta Constitución o por las leyes, así como aceptarles sus renunciaciones y removerlos;

b) Designar los y las titulares de los órganos y organismos autónomos y descentralizados del Estado, así como aceptarles sus renunciaciones y removerlos, de conformidad con la ley;

c) Cambiar el lugar de su residencia oficial cuando lo juzgue necesario;

d) Celebrar contratos, sometiéndolos a la aprobación del Congreso Nacional cuando contengan disposiciones relativas a la afectación de las rentas nacionales, a la enajenación de bienes del Estado, al levantamiento de empréstitos o cuando estipulen exenciones de impuestos en general, de acuerdo con la Constitución. El monto máximo para que dichos contratos y exenciones puedan ser suscritos por el Presidente de la República sin aprobación congresual, será de doscientos salarios mínimos del sector público;

e) Velar por la buena recaudación y fiel inversión de las rentas nacionales;

f) Depositar ante el Congreso Nacional, al iniciarse la primera legislatura ordinaria el 27 de febrero de cada año, las memorias de los ministerios y rendir cuenta de su administración del año anterior;

g) Someter al Congreso Nacional, a más tardar el primero de octubre de cada año, el Proyecto de Ley de Presupuesto General del Estado para el año siguiente.

3) *Como Jefe de Estado y de Gobierno le corresponde:*

a) Designar, con la aprobación del Senado de la República, los embajadores acreditados en el exterior y los jefes de misiones permanentes ante organismos internacionales, así como nombrar los demás miembros del cuerpo diplomático, de conformidad con la Ley de Servicio Exterior, aceptarles sus renunciaciones y removerlos;

b) Dirigir las negociaciones diplomáticas y recibir a los Jefes de Estado extranjeros y a sus representantes;

c) Conceder o no autorización a los ciudadanos dominicanos para que puedan ejercer cargos o funciones públicas de un gobierno u organizaciones internacionales en territorio dominicano, y para que puedan aceptar y usar condecoraciones y títulos otorgados por gobiernos extranjeros;

d) Autorizar o no a los ayuntamientos a enajenar inmuebles y aprobar o no los contratos que hagan, cuando constituyan en garantía inmuebles o rentas municipales;

e) Las demás atribuciones previstas en la Constitución y las leyes.”

Asimismo, y con respecto a los Ministerios, el artículo 134 de la Constitución consagra que “para el despacho de los asuntos de gobierno habrá los ministerios que sean creados por ley. Cada ministerio estará a cargo de un ministro y contará con los viceministros que se consideren necesarios para el despacho de sus asuntos.” La ley determina las atribuciones de los ministros y viceministros.

C) *La Administración Pública.*

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

Algunos autores, entre los que se cita a *Troncoso, Amiama y Mueses*, pretenden establecer que la Administración Pública no es una función dependiente y exclusiva del Poder Ejecutivo, sino por el contrario, que es un complejo en el cual participan todos los poderes del Estado, entendiendo que no corresponde exclusivamente a ninguno de los tres poderes (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), sino que la comparten los tres. Argumentan que la Administración Pública abarca todos los poderes del Estado; que el Poder Legislativo no tiene únicamente la función de dictar leyes, sino que también conoce de ciertas materias administrativas, como serían otorgar pensiones, aplicar penas disciplinarias a sus miembros, nombrar sus propios funcionarios y empleados y otras, y que por su parte el Poder Judicial también realiza funciones administrativas cuando traslada jueces e impone contra estos sanciones disciplinarias. Los que así piensan, concluyen afirmando que los tres poderes del Estado, al pertenecer a la Administración Pública, son aptos para dictar actos administrativos.

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

Los poderes Legislativo y Judicial, a la vez que el Ejecutivo, son órganos del gobierno, donde cada uno realiza una función estatal particular dentro de la estructura de división de los poderes implantada en el Estado moderno.

Al Poder Ejecutivo le corresponde la Función Ejecutiva, que distingue entre: a) La Función Administrativa, ejercida por la Administración Pública y presidida por el Presidente de la República, la que se manifiesta a través de los actos administrativos propiamente dichos, y b) La Función Política por la cual se realizan los actos de gobierno. Al Poder Legislativo le compete establecer las leyes o normas del ordenamiento jurídico nacional, mientras que al Poder Judicial le corresponde sancionar las violaciones a ese orden jurídico, resolviendo los litigios que se presente. No obstante, esta división de los poderes del Estado de *Montesquieu* no es tan estricta en el Estado contemporáneo, y es normal observar una interdependencia entre la trilogía.

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

La Constitución dominicana del año 2010 es clara y precisa respecto de la separación de los poderes del Estado y de que solo al Poder Ejecutivo pertenece la Administración Pública. En efecto, en su artículo 4 señala 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.”

Asimismo, el artículo 138 de la Constitución, refiriéndose a los Principios de la Administración Pública, señala que la Administración Pública está sujeta en su actuación a los principios de eficacia, jerarquía, objetividad, igualdad, transparencia, economía, publicidad y coordinación, con sometimiento pleno al ordenamiento jurídico del Estado. La ley regulará:

a) El estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública con arreglo al mérito y capacidad de los candidatos, la for-

mación y capacitación especializada, el régimen de incompatibilidades de los funcionarios que aseguren su imparcialidad en el ejercicio de las funciones legalmente conferidas; y

b) El procedimiento a través del cual deben producirse las resoluciones y actos administrativos, garantizando la audiencia de las personas interesadas, con las excepciones que establezca la ley.

En su artículo 139 la Constitución expresa que “los tribunales controlarán la legalidad de la actuación de la Administración Pública. La ciudadanía puede requerir ese control a través de los procedimientos establecidos por la ley.”

El Presidente de la República es el jefe de la Administración Pública y a él corresponde nombrar los Ministros y demás funcionarios y empleados del tren administrativo, lo que no ocurre respecto de los funcionarios y empleados de los otros poderes del Estado. Solo hay una Administración Pública, la cual depende directamente del Presidente de la República y donde no participan los demás poderes del Estado. El Poder Legislativo y el Poder Judicial no forman parte de la Administración Pública, pues la Constitución adopta la posición políticas de división de los poderes.

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

1) Organismos Autónomos y Descentralizados.

Consagra el artículo 141 de la Constitución que la ley creará organismos autónomos y descentralizados en el Estado, provistos de personalidad jurídica, con autonomía administrativa, financiera y técnica. Estos organismos estarán adscritos al sector de la administración compatible con su actividad, bajo la vigilancia del ministro titular del sector. La ley y el Poder Ejecutivo regularán las políticas de desconcentración de los servicios de la Administración Pública.

Más adelante, al analizar con detalles los órganos de la Administración Tributaria, veremos como las leyes establecieron autonomías para la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos, los cuales se encuentran bajo la tutela del Ministerio de Hacienda.

2) Estatuto de la Función Pública.

El artículo 142 de la Constitución establece el Estatuto de la Función Pública, afirmando que éste “es un régimen de derecho público basado en el mérito y la profesionalización para una gestión eficiente y el cumplimiento de las funciones esenciales del Estado. Dicho estatuto determinará la forma de ingreso, ascenso, evaluación del desempeño, permanencia y separación del servidor público de sus funciones,” indicando en su artículo 143 que la ley determinará el régimen estatutario requerido para la profesionalización de las diferentes instituciones de la Administración Pública.

3) Servicios Públicos.

Dispone el artículo 147 de la Constitución que los servicios públicos están destinados a satisfacer las necesidades de interés colectivo y deben ser declarados por ley. En consecuencia:

a) El Estado garantiza el acceso a servicios públicos de calidad, directamente o por delegación, mediante concesión, autorización, asociación en participación, transferencia de la propiedad accionaria u otra modalidad contractual, de conformidad con la Constitución y la ley;

b) Los servicios públicos prestados por el Estado o por los particulares, en las modalidades legales o contractuales, deben responder a los principios de universalidad, accesibilidad, eficiencia, transparencia, responsabilidad, continuidad, calidad, razonabilidad y equidad tarifaria; y

c) La regulación de los servicios públicos es facultad exclusiva del Estado. La ley podrá establecer que la regulación de estos servicios y de otras actividades económicas se encuentre a cargo de organismos creados para tales fines.

4) Responsabilidad Civil.

En un aspecto innovador la Constitución dominicana del año 2010 consagró en su artículo 148 que “las personas jurídicas de derecho público y sus funcionarios o agentes serán responsables, conjunta y solidariamente, de conformidad con la ley, por los daños y perjuicios ocasionados a las personas físicas o jurídicas por una actuación u omisión administrativa antijurídica.”

D) Administración Tributaria.

La Administración Tributaria es un órgano más de muchos que componen la Administración Pública, pero especializada en el campo tributario, y a quien la ley le encomienda la recaudación y administración de los tributos. En nuestro país existen dos instituciones encargadas de recaudar los tributos nacionales, que son:

1) Dirección General de Aduanas, que es un órgano autónomo de la Administración Pública, encargada de recaudar los tributos que se relacionan con el comercio exterior; y

2) Dirección General de Impuestos Internos, que también es un órgano autónomo de la Administración Pública, encargada de recaudar los tributos internos nacionales.

En lo que respecta a los arbitrios municipales estos dependen de los ayuntamientos de cada provincia o municipio, los cuales no son órganos de la Administración Pública, sino del poder municipal, que es independiente y autónomo.

Debido a la importancia que reviste la Administración Tributaria para este estudio, más adelante nos ocuparemos con mayor amplitud de este tema.

III.- Estructura, Organización y Funcionamiento Administrativo del Estado.

A) La Estructura Administrativa.

En sentido figurado la estructura vendría a ser la manera en que está conformado un cuerpo, su distribución u ordenamiento, el esqueleto

de un organismo. De este modo, podría decirse que la estructura administrativa es la forma en que se encuentra dividido el trabajo y las funciones de la Administración Pública.

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

1) Estructura Centralizada.

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

La centralización supone la máxima atribución de poderes y controles reunidos en un solo órgano, manifestándose sus actuaciones a través de una estructura jerárquica o piramidal. Implica un determinado número de órganos formados uno por encima de otros, desde un punto de vista organizacional, donde existe un órgano superior que dirige y controla órganos inferiores, los cuales a su vez dirigen y controlan otros órganos de menor jerarquía o autoridad. Así, la estructura centralizada va formando una especie de pirámide organizativa que tiene como máxima autoridad al jerarca.

En nuestra Administración Pública el jerarca superior es el Presidente de la República, del cual dependen otros órganos que se encuentran bajo su control y dirección, que sería el caso de los Ministerios, de los cuales a su vez dependen otros órganos de menor jerarquía, controlados y dirigidos por estos, que podrían ser las Direcciones Generales, de las cuales a su vez dependen los Departamentos, que dirigen y controlan a las Secciones y así sucesivamente hasta formar un organigrama o pirámide de jerarquías o autoridades superiores o inferiores.

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

La existencia de un esquema jerárquico presenta varios tipos de relaciones jurídico administrativas entre los distintos órganos que la componen. Así, podrán surgir las siguientes relaciones:

a) Lineal, en la cual habrá un superior jerárquico y un subordinado (Ministro de Hacienda y Director General);

b) Pasarela, que existirá entre organismos de un mismo nivel jerárquico (Ministerio de Turismo y Ministerio de Educación);

c) Doble Mando, en el cual un órgano inferior debe responder a dos o más jerarcas u órganos superiores (Director del Departamento Aeroportuario, que debe responder ante la Comisión Aeroportuaria y al Presidente de la República); y

d) Otras relaciones que surgen de este esquema centralizado, tales como las de asesorías, etc.

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

Partiendo de un punto de vista de la subordinación, en términos generales y excepto respecto a los organismos autónomos o descentralizados, el superior jerárquico goza de los siguientes poderes sobre sus órganos inferiores:

a) Dirección y control sobre sus dependientes inferiores, lo que significa que en principio el jerarca puede dirigir la conformación estructural del órgano inferior, y en tal sentido nombrar, remover y cancelar su personal, dictar las pautas que estos deben seguir, etc.;

b) Avocarse a conocer los casos o asuntos bajo la competencia del órgano subordinado, como serían intervenir en los problemas que tenga que resolver el inferior jerárquico, resolver las solicitudes que le hayan sometido los particulares, apoderarse de los asuntos jurídicos que tenga bajo su dirección, etc.; y

c) Revocar, modificar o sustituir los actos administrativos que haya dictado el dependiente o subordinado, ya sea a solicitud de los interesados, como sucede en los recursos jerárquicos, o de oficio o propia iniciativa, como establece la Ley de Ministerios, antes conocida como Ley de Secretarías de Estado.

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

2) Estructura Descentralizada.

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

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

B) La Organización Administrativa.

La Administración Pública, conformada mediante una estructura determinada, sea centralizada o descentralizada, requiere organizarse

para realizar sus actividades dentro de un marco de legalidad y coherencia que le permita ejercer cabalmente sus funciones. En otras palabras, se precisa de una organización que permita al Estado, y dentro de este a la Administración Pública, actuar dentro del campo jurídico expresando su voluntad como persona moral por excelencia. De esta manera se requiere de un individuo o entidad que lo represente, que actúe en su nombre, manifestando su voluntad y ejecutando sus decisiones.

La Administración Pública es una entidad de carácter colectivo, es decir formada por muchos funcionarios y organismos distintos, que necesita actuar y expresarse. Sin una regulación organizativa cada funcionario u organismo podría actuar y expresar su propia voluntad bajo el supuesto o pretensión de que está actuando en nombre y representación de la Administración Pública, lo cual ocasionaría un caos administrativo y desequilibrio del ordenamiento jurídico reinante.

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

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

Como toda persona o entidad, la Administración necesita exteriorizar su voluntad y ejercitar los mecanismos a su alcance para

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

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

El órgano administrativo es un cuerpo colectivo enmarcado dentro de otro gran cuerpo o ente formado por muchos otros órganos y funcionarios, llamado Administración Pública. Así, el órgano es una entidad colectiva con caracteres propios, que funciona dentro de un gran órgano también colectivo. Este órgano es el medio que utiliza la Administración para manifestar su voluntad y hacerse representar. Es el mecanismo estructural y organizativo por el cual se expresa, actúa y ejecuta sus resoluciones.

En nuestro país la Administración Pública no tiene personalidad jurídica propia, sino que representa al Estado en sus actuaciones, por lo cual se afirma que el órgano carece de derechos, deberes e intereses propios. Quien sí tiene personalidad jurídica es el Estado. La ley No.1486 regula la representación jurídica del Estado, señalando en su artículo 1 que “los actos jurídicos concernientes a la administración pública que puedan o deban realizarse o ejecutarse en nombre del Estado, o en su interés o a su cargo, y cuya realización o ejecución no estuviere privativamente atribuida por la Constitución o por la ley a uno o varios determinados funcionarios públicos, o a uno o varios determinados organismos gubernamentales o establecimientos públicos expresamente investidos por la ley con existencia autónoma o personalidad moral, podrán ser realizados o ejecutados en nombre del Estado, o en su interés o a su cargo, por los representantes, mandatarios o agentes que constituya, autorice, nombre o acepte el Presidente de la República, o, con la autorización o la aprobación de éste, el Secretario de Estado a cuya

cartera corresponda el negocio a que se refiera el acto; sin perjuicio de que el propio Presidente, o el Secretario de Estado a quien éste autorice para ello, puedan realizar o ejecutar esos actos ellos mismos en nombre del Estado, o en su interés o a su cargo.”

Biscaretti, en su Derecho Constitucional, señala que la expresión órgano del Estado suele emplearse en dos sentidos distintos: a) Simple y concreto, designándose solo los distintos individuos que desarrollan de hecho la voluntad del Estado; y b) Amplio y abstracto, en el cual se indican los diversos oficios estatales, las diferentes instituciones que reduce a unidad numerosos y variados elementos, es decir “no sólo las mudables personas físicas, sino también y sobre todo, las distintas atribuciones del cargo consideradas en conjunto (que produce su competencia), la serie de medios, incluso materiales, necesarios para desarrollar las funciones del oficio.” Agrega *Biscaretti* que este segundo significado es más desarrollado, pues no limita la noción de órgano a los individuos físicos particulares que lo animan y permite desvincular el oficio de los distintos titulares que se suceden. Señala que los actos “realizados por los órganos considerados en tal sentido impersonalmente, no perderán su validez al variar las personas físicas particulares y que la continuidad del órgano no decaerá aunque la sede quedase vacante durante cierto período.” Por lo tanto, “la voluntad realizada no debe considerarse propia del individuo titular, más bien es directamente imputable al órgano (en su aspecto de institución) y, por consiguiente, al Estado.”

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

1) Voluntad.

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

2) *Formas o Medios.*

A través de ciertos procedimientos el órgano adquiere voluntad. Esta voluntad debe ser expresada o exteriorizada para que pueda surtir los efectos deseados. Se manifiesta utilizando ciertas Formas o Medios, en la mayoría de los casos preestablecidos, que varían dependiendo de la importancia, materia y formación de cada acto y órgano. De este modo, en un órgano colegiado habrá que definir cómo y dónde se reúnen sus miembros para formar una voluntad, es decir en qué lugar celebrará sus sesiones, cómo se efectuarán las convocatorias, qué normas regirán el quórum y las votaciones, cómo se instrumentarán los acuerdos logrados y de qué manera, sea oral o escrita, externará al público sus resoluciones o decisiones.

3) *Competencia.*

Por otra parte, y en vista de la complejidad y variedad de órganos dentro de un gran órgano superior que sería la Administración Pública, es preciso delimitar el trabajo o funciones de cada uno de esos órganos, creando especialidades, con la finalidad de evitar que al actuar libremente cada órgano en cualquier materia, se produzcan contradicciones e incoherencias que podrían determinar un caos administrativo. Así surge el concepto de la Competencia del Órgano, según el cual cada órgano únicamente tiene capacidad para actuar dentro del ámbito de su competencia, sea esta *ratione materiae* o *ratione vel loci*, es decir dentro del campo o materia que específicamente se le ha asignado y solo dentro de la jurisdicción territorial que le corresponde.

C) *El Funcionamiento Administrativo.*

Cuando se habla de Funcionamiento Administrativo se hace referencia a los modos que tiene la Administración para ejercer sus potestades o facultades, es decir los modos de ejercer el poder para alcanzar sus fines. Preciso es señalar que también se le conoce como función administrativa. *Amiama* expresa que esta función que caracteriza a la Administración Pública se manifiesta “por actos sucesivos, aislados e individuales, esto es, relativos en cada caso a una cuestión concreta y determinada, para realizar los fines del Estado, dentro de la Constitución y las leyes.” (Prontuario de Legislación Administrativa Dominicana)

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

La Función Administrativa es el modo en que el Poder Ejecutivo, a través de sus órganos, ejerce las facultades o potestades que la ley pone a su disposición para alcanzar los fines u objetivos de su creación, que es el de aplicar fiel y correctamente las leyes dictadas por el Poder Legislativo. En este sentido, y dentro de las atribuciones y obligaciones de cada poder estatal, el Poder Ejecutivo velará por el cumplimiento del ordenamiento jurídico mediante el uso de potestades que la misma ley le otorga. El modo de ejercer estas potestades constituye la función administrativa.

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

a) Criterio Orgánico.

Establece que en su función particular cada órgano del Estado dicta actos y que dependiendo del órgano que los dicte, así también será la función. Este criterio o teoría entiende que todo lo que sale de la función legislativa sería un acto legislativo y lo que sale del Poder Judicial es función judicial.

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

b) Criterio Material.

Esta teoría plantea que las funciones se distinguen entre sí por el contenido intrínseco de cada una. Entiende que el Poder Legislativo,

a través de la ley, crea situaciones jurídicas abstractas y generales, en tanto que la creación de situaciones jurídicas concretas, específicas y subjetivas corresponde a la función administrativa. Esta teoría es criticable ya que se una u otra forma todos los poderes realizan actos materiales, generales y específicos.

c) Criterio Formal.

Parte de la idea del procedimiento de formación del acto. Es decir, de donde se formó el acto dependerá el tipo de función.

d) Criterio Residual.

Esta teoría pretende establecer que únicamente habría que caracterizar las funciones legislativa y judicial y que todo aquello que no se enmarcara en una de estas dos funciones, vendría a formar parte de la función administrativa. Es un proceso de exclusión de funciones.

IV.- Relación Jurídica Administrativa entre el Órgano Administrativo con los Particulares y entre Órganos de la Administración.

El órgano administrativo, por el cual se manifiesta la voluntad de la Administración Pública, va a mantener relaciones con los particulares o administrados y con otros órganos de la estructura administrativa. En efecto, cuando el órgano realiza las actividades objeto de su creación se desenvuelve dentro de un ordenamiento jurídico que le otorga facultades o potestades capaces de cambiar el estatus jurídico de los particulares, lo que origina un vínculo entre el administrado y la Administración Pública.

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

administrados, concretando en la mayoría de los casos los derechos y obligaciones de cada uno.

Por su parte, el órgano, en el ejercicio de sus funciones, también tendrá que mantener relaciones con otros órganos de la Administración Pública, a los fines de cumplir correctamente con el mandato de la ley. Sucede así con las relaciones entre un órgano y su superior jerárquico o entre órganos de un mismo nivel de jerarquía. Es importante tener presente que si bien es a través del órgano que el Estado se manifiesta, en nuestro ordenamiento jurídico, y salvo algunas excepciones de órganos autónomos, el órgano administrativo no tiene personalidad jurídica propia, por lo cual no puede ser considerado como un sujeto de derecho. Las relaciones interorgánicas, por tanto, aún cuando son jurídicas, no son entre personas de derecho. Sin embargo, como veremos luego, en nuestro país los órganos recaudadores de impuestos sí tienen autonomía y personalidad jurídica propia.

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

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

V.- Derecho Administrativo y Administración Pública.

Se ha visto ya cómo surge una relación jurídica administrativa entre la Administración Pública y los particulares, así como entre órganos de

la propia Administración, vínculo este que se rige por un ordenamiento jurídico determinado.

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

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

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

Es un derecho que estudia las relaciones que surgen de la Administración Pública, ya sea de esta con los particulares o entre distintos órganos de ella misma. En consecuencia, para que exista un Derecho Administrativo es condición *sine qua nom* la existencia previa de una Administración Pública. Es por esta razón que al Derecho Administrativo se le denomina como el derecho de las administraciones, el cual se rige por normas positivas específicas y también por los principios generales del derecho.

Pero también es importante señalar que en ocasiones la Administración Pública delega en ciertos particulares algunas de sus facultades o potestades, lo que podría conllevar a confusión respecto al carácter de las relaciones de estos particulares con funciones delegadas de la Administración y otros particulares. En efecto, algunos ordenamientos jurídicos permiten a la Administración delegar ciertas facultades que le competen, las cuales pone en manos de particulares para que en su nombre y representación las ejerzan. Tales facultades podrían ser, por ejemplo, las de cobro de servicios, la administración de puertos y otras.

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

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

Un régimen jurídico que le permite a la Administración crear, modificar o extinguir parte de los derechos de los particulares, de manera unilateral y en muchos casos sin mediación del poder judicial para dictar medidas cautelares y ejecutar sus propios títulos ejecutorios,

debe estar legalmente establecido y regido, no solo por el derecho positivo, sino también por los principios generales del derecho. Por tanto, es necesario que cada una de las facultades o potestades de que goza la Administración le hayan sido conferidas expresamente por la ley y que sus actuaciones se ejerzan dentro de un marco de legalidad que controle sus actividades y garantice el derecho de los particulares.

En vista de que del nacimiento de la obligación tributaria surge un vínculo jurídico administrativo entre un órgano llamado Administración Tributaria, encargado por la ley de exigir de los particulares la prestación debida o pago del impuesto, y los administrados o contribuyentes, sujetos obligados al pago del tributo, resulta obvio deducir la estrecha relación existente entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario. En efecto, siendo el tributo una prestación en dinero o especie que exige el Estado a los particulares en virtud de su poder de imperio o autoridad, surge a través de él una relación jurídico administrativa entre el Estado, actuando por medio de la Administración Tributaria, y los particulares o contribuyentes obligados al tributo, también conocidos como los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

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

CAPÍTULO II

Principio de Legalidad Administrativa

I.- Generalidades.

Con el surgimiento del Estado de Derecho que sustituye el poder absolutista de los monarcas y la concentración que estos tenían de los poderes públicos, se estableció como principio general que la Administración Pública únicamente podía actuar en función de aquellas potestades que expresamente le eran atribuidas por la ley y que en consecuencia la Administración Pública:

- a) No tiene voluntad propia;
- b) Solo tiene las atribuciones que le fija la ley;
- c) Todas sus actuaciones deben enmarcarse dentro de la esfera de la legalidad; y
- d) Contrario a los particulares, lo que la ley no le permite, le está prohibido.

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

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

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

Uno de los aspectos fundamentales del estudio del Derecho Administrativo y de los derechos con que este se relaciona lo constituye, sin lugar a dudas, el Principio de Legalidad Administrativa, según el cual la Administración Pública solo puede actuar en la medida en que la ley lo ordena.

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

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

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

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

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

II.- Concepto del Principio de Legalidad en el Estado de Derecho.

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

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

De lo anterior se colige que la Administración Pública no puede actuar en base a voluntad propia ni a contrato con los particulares,

sino en base a las pautas que la ley le ha trazado, ya sea otorgándole potestades o exigiéndole el cumplimiento de determinados deberes. Sin embargo, es generalmente aceptado el hecho de que la ley, por más amplia que esta sea, no puede abarcar la solución de todos los problemas que surgen en la vida cotidiana y por ende no puede prever todos los casos. En vista de esta situación es permitido, sin que con ello se viole el Principio de la Legalidad Administrativa, que en ciertos casos la propia ley ponga en manos de la Administración Pública poderes discrecionales. Estos poderes discrecionales le dan al órgano la potestad de actuar libremente, pero siempre dentro del ordenamiento jurídico vigente y sujeto al control de la superioridad y los tribunales.

Es importante señalar que el concepto de “legalidad” no solo abarca lo contenido en la ley, desde un punto de vista estricto, sino también todo el ordenamiento jurídico establecido, y por lo tanto abarca los reglamentos, decretos, normas generales y otras, esto es, a la norma jurídica en sentido general.

De lo expresado se deduce, por argumento a contrario, que carecen de validez jurídica los actos dictados por la Administración que no estén ajustados a la ley y al derecho. De esta manera existe un vínculo directo e imprescindible entre la Administración y la norma jurídica, que no puede ser desligado. Como afirma *Mueses* con sobrada razón: “Cualquier Decreto, Reglamento o Acto, cualquiera que sea, dictado por el Poder Ejecutivo (vale agregar y sus dependencias) y no esté fundamentado legalmente, es nulo y sin efecto jurídico.” (Derecho Administrativo Dominicano)

En consecuencia, en un Estado de Derecho la Administración Pública debe sujetar sus actuaciones a lo dispuesto por la ley, ajustándose a su contenido y limitaciones, cumpliendo fielmente con el mandato encomendado. De lo anterior se deriva que los poderes que tiene la Administración, es decir sus facultades, solo pueden proceder de la ley, de una atribución estrictamente legal, mejor conocida como la atribución legal de potestades.

III.- El Principio de Legalidad Administrativa en la Constitución.

El artículo 4 de la Constitución dispone que las atribuciones de los poderes públicos “son únicamente las determinadas por esta

Constitución y las leyes”, con lo cual está instituyendo el carácter legal de la Administración Pública, en el sentido de que los funcionarios y órganos del gobierno, incluyendo los de la Administración Tributaria, solo tienen las atribuciones que les confiere la ley y la Constitución. En este sentido, los órganos y funcionarios de la Administración Pública deben siempre actuar con apego a la legalidad, siendo sus atribuciones únicamente aquellas conferidas por las leyes y la Constitución.

Sobre este mismo particular el artículo 139 de la Constitución establece normas sobre el control de la legalidad que deben ejercer los tribunales sobre la Administración Pública, al afirmar que “los tribunales controlarán la legalidad de la actuación de la Administración Pública. La ciudadanía puede requerir ese control a través de los procedimientos establecidos por la ley.”

En igual sentido, el artículo 138 de la Constitución enumera principios básicos por los cuales se debe regir la Administración Pública, al señalar que “la Administración Pública está sujeta en su actuación a los principios de eficacia, jerarquía, objetividad, igualdad, transparencia, economía, publicidad y coordinación, con sometimiento pleno al ordenamiento jurídico del Estado.” Afirma este artículo que la ley regulará:

a) El estatuto de los funcionarios públicos, el acceso a la función pública con arreglo al mérito y capacidad de los candidatos, la formación y capacitación especializada, el régimen de incompatibilidades de los funcionarios que aseguren su imparcialidad en el ejercicio de las funciones legalmente conferidas; y

b) El procedimiento a través del cual deben producirse las resoluciones y actos administrativos, garantizando la audiencia de las personas interesadas, con las excepciones que establezca la ley.

IV.- Ámbito de Aplicación del Principio de Legalidad Administrativa.

Se ha expresado que de acuerdo con el Principio de Legalidad Administrativa todas las actuaciones de la Administración Pública y sus funcionarios deben estar enmarcadas dentro de la ley y el ordenamiento jurídico en general y que por ende los actos que esta dicte contrario a la ley o apartados de la misma, son nulos, ya que la Administración

solo puede actuar en ejecución o cumplimiento del mandato legal, aunque excepcionalmente la ley le confiere poderes discrecionales para determinados casos. En este sentido, existen fundamentalmente dos conceptos doctrinales que tratan de explicar el ámbito del Principio de Legalidad Administrativa y su convivencia con los llamados actos discrecionales.

1) Tesis de la Vinculación Negativa.

Un primer criterio o concepto doctrinal, el de la Vinculación Negativa, basado en el principio jurídico de que “lo que la ley no prohíbe está permitido”, considera que la Administración Pública puede actuar discrecionalmente en todos aquellos casos en que la ley no se lo prohíbe o no ha regulado. Sin embargo, este criterio no parece ser muy correcto si se parte de la idea de que convierte en regla lo que es una excepción. En efecto, los actos discrecionales que permiten a la Administración actuar con libertad frente a ciertas circunstancias constituyen medidas legales excepcionales, siendo la regla el Principio de Legalidad, consignado expresamente en la Constitución.

Por otra parte, el mismo principio jurídico que esta tesis señala en su favor es también base para contradecirla. En efecto, cuando el numeral 15 del artículo 39 de la Constitución prescribe que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe”, lo hace bajo el título de los derechos fundamentales de los ciudadanos, no de los derechos de la Administración Pública, como una de las garantías esenciales de los particulares para liberarlo de las posibles actuaciones ilegales o arbitrarias del Poder Público. Por lo tanto, este principio jurídico confirma que si a un particular no se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda, es lógico que para que la Administración pueda tener potestades para actuar frente a los administrados, estas potestades tienen que provenir de la ley.

En adición a lo señalado hay que indicar que el artículo 4 de la Constitución dominicana es claro y preciso al establecer que las únicas atribuciones de los poderes públicos son aquellas determinadas por la Constitución y las leyes, lo que implica que solo en la medida en que una norma legal atribuya potestad de acción es que la Administración puede obrar. En efecto, este artículo 4 consagra que el gobierno se divide en Poder Legislativo, Ejecutivo y Judicial y que sus encargados

son responsables y no pueden delegar sus atribuciones, "las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes."

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

2) *Tesis de la Vinculación Positiva.*

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

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

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

En consecuencia, los actos discrecionales, contrario a lo que plantea el criterio de Vinculación Negativa, solo pueden existir en los casos

expresamente establecidos por la ley y la Administración Pública únicamente puede utilizarlos cuando de manera clara y precisa ha sido autorizada a ello por el ordenamiento jurídico.

V.- El Principio de Legalidad Administrativa y la Atribución Legal de Potestades.

Se ha dicho que en virtud del Principio de Legalidad Administrativa la Administración Pública y sus funcionarios únicamente pueden actuar en aquellos casos expresamente determinados por la ley y en la forma que ella establece. De este principio se desprende que el ejercicio de las actividades de la Administración es de carácter estrictamente legal. Los poderes y derechos que ella posee no surgen por voluntad propia ni por contratos, sino en virtud de la ley. Es la ley, entonces, quien le otorga potestades a la Administración. Se dice, con razón, que es a través de la ley que el poder público se manifiesta.

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

Pues bien, teniendo como base que es la ley quien le otorga potestades a la Administración Pública, es fácil deducir que las actuaciones de ésta se ejercen en función de un atributo legal sin el cual la Administración no podría actuar. Por tanto, la fuente de las facultades de la Administración es legal y no contractual o surgida de una relación jurídica voluntaria. Esto implica que solo la ley puede crear esas potestades, fijando su alcance y límites. La Administración sería un ente automático de operación que no puede ni siquiera coartar sus propios derechos ni convenir con los particulares sobre ellos, salvo los casos discrecionales que la propia ley autoriza. En consecuencia, las potestades constituyen poderes legales de la Administración para el ejercicio correcto de sus funciones y la Administración las ejerce. El administrado recibe su peso de manera pasiva, sin que pueda hacer nada para impedir las o limitarlas.

Es precisamente de su origen legal de donde surgen las principales características de las potestades, que serían las siguientes: a) Inalienables; b) Intransferibles; y c) Irrenunciables. Es decir, la Administración no puede, bajo ningún concepto o circunstancia, convenir en no ejercer

sus potestades o transferir su ejercicio a otra persona ni limitarlas o en cualquier forma condicionarlas, ya que teniendo un origen legal y no contractual o de voluntad propia, la Administración no tiene poder de disponibilidad sobre las potestades.

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

Resulta de extrema importancia no confundir la idea de limitación de las potestades por parte de la Administración o los particulares con el de limitación de potestades hechas por la propia ley. En efecto, ni la Administración ni los particulares pueden limitar o modificar las potestades concedidas por la ley a la Administración, ya se trate de minimizar, maximizar, limitar o extender su alcance o contenido, puesto que al tener un origen legal solo la ley puede crearlas, limitarlas y darles sus características. Distinto es el caso en que es la propia ley quien limita las potestades de que goza la Administración.

El objetivo de las potestades es ayudar a cumplir fielmente con una función determinada. Es así como se considera que la ley solo otorga a la Administración las potestades necesarias para cumplir con sus objetivos, fijando las extensiones de su alcance y las condiciones de su aplicación. De acuerdo con lo anterior, a la ley compete no solo crear, modificar o extinguir las potestades, sino también establecer sus límites y contenido, evitando convertir a la Administración en una especie de poder absolutista con plena capacidad de actuación.

El concepto de Potestad Función enmarca la idea de que teniendo las potestades un origen legal y siendo su objetivo permitir a la Administración cumplir fielmente con sus funciones, es claro pensar que el ejercicio de las potestades no debe seguir un interés personal o egoísta del órgano que las ejecuta o de su titular, sino en función de un interés público. Este interés público no debe confundirse con el interés o conveniencia propios de la Administración, sino con el interés de la comunidad en sentido general. Debe servir con objetividad los intereses de la sociedad, que a su vez exige que la Administración utilice las potestades a su alcance cuando sea requerido por el interés colectivo. De esta manera la Administración, al ejercer sus potestades, debe velar con objetividad por el interés comunitario y no conforme a su propio interés o el de su titular.

B) La Atribución de Potestades.

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

1) Autoatribución de Potestades.

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

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

En nuestro país el Estado de Excepción se encuentra regulado por los artículos 262 y siguientes de la Constitución, consignando que “se consideran estados de excepción aquellas situaciones extraordinarias que afecten gravemente la seguridad de la Nación, de las instituciones y de las personas frente a las cuales resultan insuficientes las facultades ordinarias. El Presidente de la República, con la autorización del Congreso Nacional, podrá declarar los estados de excepción en sus tres modalidades: Estado de Defensa, Estado de Conmoción Interior y Estado de Emergencia.”

2) *Atribución Expresa y Específica. Las Potestades Implícitas o Inherentes.*

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

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

Sin embargo, existen las llamadas “cláusulas generales” cuya mala apreciación podría conllevar a graves errores. Mediante estas cláusulas la ley pone soluciones prácticas al servicio de la Administración, ya que en muchos casos resulta difícil, por no decir imposible, prever todas las actuaciones del hombre y solucionar mediante legislación los problemas que surgen. En este sentido, la ley podrá establecer, por ejemplo, que ante tal situación la Administración tiene facultad de adoptar “las medidas que entienda más conveniente” o “que juzgue necesarias” o sean “más conducente.”

Pero es importante señalar que estas cláusulas generales no constituyen poderes ilimitados que la Administración puede utilizar a su antojo, pues los actos administrativos tienen una finalidad o interés público del cual no pueden apartarse los órganos que los dictan. No responden a un interés particular del órgano o su titular, sino al interés comunitario. De igual modo los actos del órgano tienen una finalidad específica y tienen que adecuarse al orden jurídico. En consecuencia, si bien las cláusulas generales le permiten a la Administración “elegir” métodos “más convenientes o que juzgue necesarios”, no menos cierto es que esa elección debe seguir un interés público y no particular, adecuarse a los principios del ordenamiento jurídico, sujetando esa

elección al fin perseguido y adecuando su actuación a los principios de proporcionalidad, razonabilidad, justicia y equidad.

En este sentido y siguiendo el ejemplo anterior, la frase en “la forma en que se juzgue más conveniente” no significa que el término “conveniente” sea sinónimo de que la Administración puede elegir cualquier medio que considere, pues podría llegar a cometer abusos y arbitrariedades en sus funciones y hasta elegir un método abusivo o ilícito. Es todo lo contrario. La actuación de la Administración debe enmarcarse, aún en los casos de cláusulas generales, dentro de los límites que la ley y el derecho le acuerdan, eligiendo el método o criterio más ajustado a la materia, a su finalidad e interés público y al orden jurídico establecido.

Así pues, por ejemplo, si la finalidad de una estimación de oficio de rentas es procurar llegar a un estimado lo mas cercano posible a la realidad, respecto de los impuestos que debe pagar el contribuyente, es lógico que la Administración Tributaria debe utilizar todos los elementos posibles a su alcance para comprobar la realidad, la verdad de los hechos, en el entendido de que una estimación de oficio practicada en base a presunciones debe ceder cuando se demuestre, mediante documento fehacientes, la realidad tributaria del contribuyente.

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

Por otra parte se cuestiona la existencia de potestades implícitas o inherentes, no atribuidas de manera expresa y clara por la Ley. Este planteamiento surge de la idea de que aunque la ley no establezca

expresamente ciertos derechos, potestades o deberes estos existen como derechos innatos o inherentes al órgano y de que existen potestades que han sido concedidas de manera implícita. Así, por ejemplo, el trato cortés que merece todo ciudadano, el establecimiento de requisitos de honestidad de los servidores públicos, la adecuada colaboración entre distintos órganos administrativos, etc., son deberes y atribuciones que, si bien no surgen de una manera clara y expresa de la ley, nacen del ordenamiento jurídico general, que debe mantener una coherencia.

Parecería lógico admitir la existencia de ciertas facultades implícitas válidas para todo órgano administrativo, siempre que se tome en cuenta que el órgano pertenece a una estructura organizacional fundada sobre disposiciones jurídicas que tienen a la vez carácter especial y general. Sin embargo, es preciso afirmar que estas facultades implícitas deben encontrar una base legal que las sustente, es decir que aunque no se encuentren en una ley específica, al menos estén permitidas en el ordenamiento jurídico vigente, para no caer en arbitrariedades. A este respecto vale señalar lo que ha dicho la Suprema Corte de Justicia mexicana, en sentencias indicada anteriormente, en el sentido de que “las autoridades no tienen más facultades que las que las leyes les otorgan, pues si así no fuera, sería fácil suponer implícitas todas las necesarias para ejecutar actos que tendrían que ser arbitrarios, por carecer de fundamento legal.” El concepto “leyes” aquí mencionado bien puede entenderse en su sentido amplio para comprender el orden jurídico y los principios generales del derecho.

C) Potestades Regladas y Potestades Discrecionales.

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

1) Potestades Regladas.

En la potestades regladas, al estar determinadas todas sus condiciones, la Administración actúa como un ente automático que una

vez constatado el hecho debe aplicar la potestad, sin intervención de ningún juicio subjetivo o alternativas para elegir. La Administración no piensa: constata o verifica el hecho y aplica la ley.

2) Potestades Discrecionales.

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

En vista de la importancia que revisten las potestades discrecionales y su potencial peligrosidad para los particulares, se entiende que estas únicamente pueden existir cuando expresamente hayan sido creadas por la ley y dentro de las limitaciones y casos específicos que la propia ley señala.

Para entender que la ley indica los elementos de la potestad discrecional, dejando el complemento de su aplicación a la Administración, se dice que la potestad discrecional es un acto reglado por la ley. En efecto, la ley debe señalar los elementos esenciales de la discrecionalidad, que serían los siguientes:

- a) La existencia misma de la potestad;
- b) Su alcance o extensión;
- c) La competencia del órgano para ejercerla; y,
- d) La finalidad de la potestad, que siempre deberá ser pública, es decir en interés de la colectividad.

No obstante, también podrían señalarse otros elementos no esenciales, pero de importancia indiscutibles, como serían la forma en que debe ser ejercitada, el tiempo para ejercerla y otras.

Martínez, en Derecho Fiscal Mexicano, considera, con mucho acierto, que “la facultad discrecional concedida por la ley a las autoridades no significa un arbitrio absoluto, pues están obligadas a motivar y fundar sus resoluciones”, citado una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de México que afirma que el uso de las facultades discrecionales “es legítimo sólo cuando la autoridad se apoya en datos objetivos y partiendo de ellos razona las conclusiones a que llega en el ejercicio de su arbitrio” (Revisión Fiscal Núm. 1969/58). Conviene mencionar, igualmente, otra sentencia de la Suprema Corte de Justicia mexicana, también citada por *Martínez*, y que contiene importantes aspectos sobre la discrecionalidad administrativa. Señala esta sentencia que “el arbitrio del juzgador no es ni puede ser albedrío caprichoso y dependiente sólo de su voluntad o antojo, sino que para que no parezca sin fundamento alguno, debe ser regulado atendiendo a la naturaleza de los hechos, a las circunstancias del caso, a las razones que se aleguen, a las pruebas aducidas y a los principios de la lógica, que de no hacerse así, puede resultar un procedimiento arbitrario y atentatorio” (Sem. Jud. de la Fed., Tomo LXII, 552).

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

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

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

La técnica de elaboración de las normas jurídicas, tratando de plasmar en las letras la realidad cotidiana y de resolver sus problemas, utiliza en algunos casos una serie de mecanismos en los cuales determina de manera precisa la realidad (conceptos determinados) y en otros casos utiliza conceptos no muy claros donde predomina la imprecisión de la realidad (conceptos indeterminados) pero sujeta a que una autoridad competente la determine o precise.

1) Concepto Jurídico Determinado.

Se habla de concepto jurídico determinado refiriéndose a aquellas situaciones en que la ley de manera clara y precisa determina un hecho o una realidad. Es el caso por ejemplo del Impuesto sobre la Renta, en el cual se consagra que si una persona obtiene beneficios es sujeta del impuesto, o el caso en que la ley contempla la mayoría de edad a los 18 años, caso en el cual toda persona que alcance esa edad, es mayor de edad. Aquí no hay lugar a dudas ni a juicio: producido el hecho, la ley se aplica de forma automática. En estos casos la ley se aplica sola, sin ayuda. Las personas únicamente tienen que adecuarse a la ley.

2) Concepto Jurídico Indeterminado.

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

3) Potestades Discrecionales.

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

En síntesis, mientras en los conceptos jurídicos indeterminados el juez o agente encargado de aplicar la ley debe interpretar en base a

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

La apreciación de la realidad y la aplicación de la ley por parte de la Administración, ya se trate de conceptos jurídicos indeterminados o de poderes discrecionales, se encuentra sujeta a una valoración posterior por parte de los tribunales, quienes incluso pueden tasar o medir la interpretación dada a ciertos conceptos no precisados por la ley, tales como el de buena fe, negligencia, etc., o sea fiscalizar si se ha tomado en cuenta el interés público y si la solución elegida es proporcional o razonable.

E) El Control de la Discrecionalidad.

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

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

Perosi este poder discrecional, que además cuenta con una presunción de legitimidad, no estuviera controlado por órganos o tribunales administrativos o judiciales, se estaría dotando a la Administración de una especie de poder absoluto que podría emplear a su manera. Por eso

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

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

En este sentido, si la Administración se aparta, por ejemplo, de la finalidad perseguida con el ejercicio del poder discrecional, se estaría en presencia de una desviación de poder. No es necesario que la finalidad sea particular o egoísta del órgano que la ejerce o de su titular para que exista desviación de poder; basta con que esta se dirija a una finalidad distinta a la de su creación, aún cuando incluso sea también pública o de interés general. El poder discrecional se establece para un fin específico y este es el único uso que puede dársele, pues de lo contrario dejaría de ser legítimo y podría acarrear su anulación.

Por consiguiente, puede afirmarse que en los tiempos modernos la discrecionalidad administrativa está sometida a controles que garantizan su legitimidad, ya sea a través de los elementos reglados o legalmente precisados de la potestad discrecional (potestad expresa, alcance o extensión, competencia del órgano y finalidad), sea a través de la técnica de desviación de poder, del sometimiento de la Administración a la ley y a los principios generales del derecho y hasta por el control de los hechos o valoración de las realidades que determinan las actuaciones de la Administración, es decir cuando la Administración actúa en base a suposiciones o denuncias no comprobadas.

Asimismo, la Administración no puede, bajo ningún concepto o circunstancia, ejercer su potestad discrecional en contra de los principios generales del derecho, violentado el orden jurídico establecido que sustenta el propio poder discrecional, por lo cual sus actuaciones deben mantener estrecha relación con principios tales como el de equidad, buena fe, igualdad, proporcionalidad, razonabilidad y otros. Así las

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

Es en este sentido que el artículo 139 de la Constitución expresa que “los tribunales controlarán la legalidad de la actuación de la Administración Pública. La ciudadanía puede requerir ese control a través de los procedimientos establecidos por la ley.”

CAPÍTULO III

El Acto Administrativo

I.- Generalidades.

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

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

Es también importante conocer el valor que debe dársele al silencio administrativo, es decir a la falta de respuesta de la Administración Pública ante solicitudes formales hechas por los particulares y las distintas teorías que tratan sobre el tema. A su vez, la relevancia en analizar los vicios e irregularidades que pueden afectar la validez del acto y los derechos de los administrados para solicitar su anulación o determinar si se trata de una nulidad absoluta o relativa. De igual modo, reviste importancia particular estudiar las posibles potestades de la Administración para revocar sus propios actos legalmente dictados y sus consecuencias para los interesados que requieren de seguridad jurídica y pregonan derechos adquiridos.

II.- Definición, Elementos y Clasificación.

A) Definición.

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

Los actos administrativos son definidos por *Amiama* como “los actos jurídicos y materiales con que se exterioriza, en cada caso concreto e individual, la potestad del Estado, en el acto jurídico en el curso de misión normal y habitual” (Prontuario de Legislación Administrativa Dominicana). Para *Mueses* es “el acto jurídico unilateral expedido por la autoridad administrativa en el ejercicio de un poder administrativo y que crea derechos y obligaciones para los particulares.” (Derecho Administrativo Dominicano)

Se podría decir, sin pretender dar una definición experta y solo a nivel de una mejor ilustración, que acto administrativo es toda declaración de voluntad o juicio emitida por la Administración Pública en el ejercicio de sus potestades. Lo anterior implica lo siguiente:

a) El acto administrativo es una declaración, ya sea expresa o tácita, es decir deducida a través del comportamiento de la Administración, aunque sus efectos se sujeten a ciertas formalidades.

b) Esta declaración podrá ser de voluntad o juicio, ya se trate de informes, consultas, certificaciones u otros, pero es necesario que produzca efectos jurídicos, excluyéndose así los actos de simple trámites o de organización.

c) En tercer término encontramos el requisito *sine qua nom* de la existencia de una Administración Pública que los dicte, por exclusión de los actos jurisdiccionales, legislativos y aquellos actos jurídicos que realiza el administrado, como sería, por ejemplo, el acto de retención de impuesto que efectúa el Agente de Retención. El acto administrativo

debe siempre provenir de Administración Pública. Es por ende un acto unilateral dictado con exclusividad por un órgano administrativo.

d) El acto administrativo es dictado por la Administración Pública en ejercicio de sus potestades, ya que sus actuaciones se realizan por orden de la ley y con sujeción a ella y es la ley quien autoriza estos actos y a veces ordena su dictamen.

B) Elementos Constitutivos.

Partiendo de la definición de acto administrativo y analizando esta con mayor profundidad, se destacan fácilmente los elementos constitutivos de todo acto administrativo, que son los siguientes:

1) Órgano Administrativo Competente.

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

2) Motivación.

El acto administrativo es un acto motivado por antecedentes y razonamientos que se tuvieron en cuenta antes de dictarlo, los cuales deben estar acordes a la ley y el derecho. Representa una garantía del procedimiento, pues a través de la motivación el acto se fundamenta y explica su razón de ser. Sin embargo, en principio no es obligatorio motivar los actos administrativos, a menos que la norma jurídica así lo determine de manera expresa.

3) Finalidad.

Se entiende por finalidad el objetivo que persigue el acto, su razón de ser, el cual deberá tener siempre una finalidad pública, en base al

interés comunitario y nunca un interés particular o en beneficio de la Administración o su titular. Asimismo, el acto deberá tener una finalidad específica, conforme al órgano que lo dicta, a sus funciones y fines, pues de lo contrario podría existir una desviación de poder. Para *Amiama*, en su obra *Prontuario de la Legislación Administrativa Dominicana*, esta finalidad debe comprender las siguientes reglas:

- a) El agente no puede perseguir sino un fin de interés general;
- b) El agente no debe perseguir un fin opuesto a la ley o sus propósitos;
- c) El fin debe entrar en la competencia del agente; y,
- d) El fin no debe perseguirse sino por los medios que la ley ha establecidos al efecto.

4) Forma y Procedimiento.

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

Es por las razones vertidas que se ha originado un principio general que consagra la forma escrita de los actos administrativos. Así, pues, se considera que estos deben tener ciertas formalidades, tales como lugar donde se dicta, fecha, firma, redactarse en idioma legal (en nuestro caso

español), con claridad de expresión y motivación en los casos que se exige, lo cual implica explicitar los hechos y aplicarles el derecho o lo que es parecido: bastarse a sí mismo, ser autosuficiente. Finalmente, es importante señalar que el acto administrativo, como expresión de voluntad de la Administración, no debe contener o entrañar ilegalidades ni vicios, tales como dolo, violencia, intimidación, error u otros, ni ser constitutivo de infracciones ni exigir el cumplimiento de un objetivo imposible o difícil de determinar.

C) Clasificación.

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

1) Actos Decisorios y No Decisorios.

Los actos decisorios son aquellos que crean, modifican o extinguen derechos de los particulares, que producen efectos jurídicos, siendo los únicos susceptibles de impugnación o recursos; mientras que los no decisorios no alteran derechos ni crean obligaciones, como serían por ejemplo los actos entre órganos, las consultas no vinculantes, etc.

2) Preparatorios, Definitivos y de Ejecución.

Parte de la idea de su ubicación dentro del procedimiento. Así, los preparatorios son actos de trámites que hacen posible la formación de un acto definitivo; los definitivos, también conocidos como principales, son aquellos que producen los efectos jurídicos deseados; mientras que los de ejecución dan cumplimiento a las resoluciones contenidas en los actos definitivos.

3) Internos y Externos.

Esta clasificación se realiza según los efectos del acto. De esta manera los internos serían aquellos actos realizados por la Administración y que tienen efectos internos, como por ejemplo la designación de un funcionario; mientras que los actos externos producen efectos fuera del

ámbito de la Administración, como por ejemplo la notificación de una resolución de reconsideración.

4) Resolutivos y de Trámites.

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

5) Simples y Complejos.

Los simples son actos administrativos dictados por un solo órgano, mientras que los complejos son dictados por la concurrencia de dos o más órganos de la Administración.

6) Reglados y Discrecionales.

Esta clasificación surge dependiendo de la relación que tiene el acto con la ley. Así, son reglados aquellos actos que se efectúan solo en base a normas legales, fijadas o preestablecidas en la ley, como son los actos de determinación de la obligación tributaria, cuyos elementos (hecho generador, sujetos, materia imponible, alícuota y base imponible) han sido dados por la ley, mientras que en los discrecionales, además de realizarse en base a preceptos legales, también interviene el juicio de la Administración.

7) De Imperio o de Gestión.

En los actos de imperio la Administración actúa en virtud de su función pública, de las potestades que la ley le acuerda, como por ejemplo un acto confiscatorio; mientras que en los actos de gestión la Administración actúa como si fuese un particular, como por ejemplo cuando celebra un contrato de arrendamiento de un inmueble.

III.- Acto Administrativo y Acto de Gobierno.

La Función Ejecutiva distingue, a decir de *Biscaretti* en su obra *Derecho Constitucional*, entre Función Administrativa, con la cual el Estado dirige a cada momento y anima los innumerables y pequeños mecanismos

de su organización, y Función Política o de Gobierno, con la cual los órganos estatales realizan los medios de importancia más vitales para la actividad interna y externa del mismo Estado. Pues bien, la Función Administrativa se exterioriza a través de los actos administrativos y la Función Política mediante los llamados actos de gobierno. Es así como *Troncoso*, Elementos de Derecho Administrativo, considera que el Poder Ejecutivo realiza una doble función: “la propiamente ejecutiva, llamada gubernamental por los franceses, y la administrativa.” Sobre este particular conviene indicar que la Constitución dominicana, en su artículo 122, separa las funciones del Presidente de la República en su calidad de jefe del Estado y jefe del Gobierno.

El acto de gobierno, que a decir de *Fiorini* (citado por *Mueses*, en Derecho Administrativo Dominicano) constituye un “acto administrativo que no quiere serlo, pero que se destaca por provenir del Poder Ejecutivo”, constituye en cuanto a su forma un verdadero acto administrativo, pero por su importancia para el Estado ha sido sacado por la ley y la doctrina de los principios que rigen el acto administrativo para ubicarlo en una esfera superior, casi exento de control o impugnación, cuyo dictamen pertenece al Poder Ejecutivo, no como jerarca máximo de la Administración Pública, sino con una función distinta de esta, que es la política. Así, por ejemplo, un acto de declaratoria de guerra, convocatoria de la Asamblea Nacional y otros que no tienen relación con la Administración, sino con funciones estrictamente políticas y hasta de soberanía.

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

Pero el problema fundamental para el estudio del Derecho Administrativo no surge de diferenciar los distintos actos que provienen del Poder Ejecutivo y de sus funciones, pues es obvio que existen actos políticos que no pueden sujetarse al control jurisdiccional o impugnación de los particulares, sino en saber delimitar unos de otros, ya que en muchos casos tanto la legislación como la jurisprudencia auspician verdaderos equívocos jurídicos considerando actos políticos o de gobierno aquellos

actos que realmente constituyen actos administrativos. Es esta la razón por la cual la doctrina se ha empeñado en reducir al mínimo los actos políticos o de gobierno, manteniéndolos solo respecto de relaciones internacionales, orden interno, actos declarativos de guerra, relaciones del Ejecutivo con otros poderes del Estado y otros.

En la República Dominicana el artículo 122 de la Constitución dispone que el Poder Ejecutivo sea ejercido en nombre del pueblo por el Presidente de la República, en su condición de jefe de Estado y de Gobierno, de conformidad con lo dispuesto por la Constitución y las leyes. Por su parte, el artículo 128 se refiere a las atribuciones del Presidente de la República, el cual dirige la política interior y exterior del país, la administración civil y militar, y es la autoridad suprema de las Fuerzas Armadas, la Policía Nacional y los demás cuerpos de seguridad del Estado, señalando las siguientes atribuciones:

“1) En su condición de Jefe de Estado le corresponde:

- a) Presidir los actos solemnes de la Nación;
- b) Promulgar y hacer publicar las leyes y resoluciones del Congreso Nacional y cuidar de su fiel ejecución. Expedir decretos, reglamentos e instrucciones cuando fuere necesario;
- c) Nombrar o destituir los integrantes de las jurisdicciones militar y policial;
- d) Celebrar y firmar tratados o convenciones internacionales y someterlos a la aprobación del Congreso Nacional, sin la cual no tendrán validez ni obligarán a la República;
- e) Disponer, con arreglo a la ley, cuanto concierna a las Fuerzas Armadas y a la Policía Nacional, mandarlas por sí mismo, o a través del ministerio correspondiente, conservando siempre su mando supremo. Fijar el contingente de las mismas y disponer de ellas para fines del servicio público;
- f) Tomar las medidas necesarias para proveer y garantizar la legítima defensa de la Nación, en caso de ataque armado actual o inminente por parte de nación extranjera o poderes externos, debiendo informar al Congreso Nacional sobre las disposiciones adoptadas y solicitar la declaratoria de Estado de Defensa si fuere procedente;

g) Declarar, si no se encontrare reunido el Congreso Nacional, los estados de excepción de conformidad con las disposiciones previstas en los artículos 262 al 266 de esta Constitución;

h) Adoptar las medidas provisionales de policía y seguridad necesarias en caso de violación de las disposiciones del artículo 62, numeral 6 de esta Constitución que perturben o amenacen el orden público, la seguridad del Estado, el funcionamiento regular de los servicios públicos o de utilidad pública, o impidan el desenvolvimiento de las actividades económicas y que no constituyan los hechos previstos en los artículos 262 al 266 de esta Constitución;

i) Disponer, con arreglo a la ley, todo lo relativo a las zonas aéreas, marítimas, fluviales, terrestres, militares, y policiales en materia de seguridad nacional, con los estudios previos realizados por los ministerios y sus dependencias administrativas;

j) Conceder indultos los días 27 de febrero, 16 de agosto y 23 de diciembre de cada año, de conformidad con la ley y las convenciones internacionales;

k) Hacer arrestar o expulsar, conforme a la ley, a los extranjeros cuyas actividades fueren o pudieren ser perjudiciales al orden público o la seguridad nacional;

l) Prohibir, cuando resulte conveniente al interés público, la entrada de extranjeros al territorio nacional.

2) *En su condición de Jefe de Gobierno tiene la facultad de:*

a) Nombrar los ministros y viceministros y demás funcionarios públicos que ocupen cargos de libre nombramiento o cuya designación no se atribuya a ningún otro organismo del Estado reconocido por esta Constitución o por las leyes, así como aceptarles sus renunciaciones y removerlos;

b) Designar los y las titulares de los órganos y organismos autónomos y descentralizados del Estado, así como aceptarles sus renunciaciones y removerlos, de conformidad con la ley;

c) Cambiar el lugar de su residencia oficial cuando lo juzgue necesario;

d) Celebrar contratos, sometiéndolos a la aprobación del Congreso Nacional cuando contengan disposiciones relativas a la afectación de las rentas nacionales, a la enajenación de bienes del Estado, al levantamiento de empréstitos o cuando estipulen exenciones de impuestos en general, de acuerdo con la Constitución. El monto máximo para que dichos contratos y exenciones puedan ser suscritos por el Presidente de la República sin aprobación congresual, será de doscientos salarios mínimos del sector público;

e) Velar por la buena recaudación y fiel inversión de las rentas nacionales;

f) Depositar ante el Congreso Nacional, al iniciarse la primera legislatura ordinaria el 27 de febrero de cada año, las memorias de los ministerios y rendir cuenta de su administración del año anterior;

g) Someter al Congreso Nacional, a más tardar el primero de octubre de cada año, el Proyecto de Ley de Presupuesto General del Estado para el año siguiente.

3) Como Jefe de Estado y de Gobierno le corresponde:

a) Designar, con la aprobación del Senado de la República, los embajadores acreditados en el exterior y los jefes de misiones permanentes ante organismos internacionales, así como nombrar los demás miembros del cuerpo diplomático, de conformidad con la Ley de Servicio Exterior, aceptarles sus renunciaciones y removerlos;

b) Dirigir las negociaciones diplomáticas y recibir a los Jefes de Estado extranjeros y a sus representantes;

c) Conceder o no autorización a los ciudadanos dominicanos para que puedan ejercer cargos o funciones públicas de un gobierno u organizaciones internacionales en territorio dominicano, y para que puedan aceptar y usar condecoraciones y títulos otorgados por gobiernos extranjeros;

d) Autorizar o no a los ayuntamientos a enajenar inmuebles y aprobar o no los contratos que hagan, cuando constituyan en garantía inmuebles o rentas municipales;

e) Las demás atribuciones previstas en la Constitución y las leyes.”

IV.- Eficacia y Validez del Acto Administrativo. Sus Efectos.

Hemos dicho anteriormente que la Administración debe sus actuaciones al designio de la ley y que solo en virtud de la ley y dentro de la ley es que puede actuar. Es una consecuencia directa del Principio de Legalidad Administrativa, consagrado en el artículo 4 de la Constitución. En razón de este principio y de que los actos administrativos emanan de una autoridad legítima, que debe cumplir con un determinado procedimiento para dictarlos y que estos actos deben tener un fin o interés público, surge una presunción de legitimidad de los actos dictados por la Administración, que puede ser destruida por prueba en contrario por tratarse de una presunción *juris tantum*. En este sentido, se afirma que la Administración goza de una presunción de validez sobre sus actos.

Conforme a lo anterior se dice que la Administración, y específicamente la Administración Tributaria para los fines que se indican, posee privilegios que no tienen otras personas u órganos. Estos privilegios serían básicamente tres:

- a) Poder ejecutar sus propias resoluciones, las cuales en muchos casos tienen carácter de títulos ejecutorios, aún sin necesidad de orden o autorización del juez;
- b) Presunción de legalidad de sus actos, hasta que se demuestre lo contrario; y,
- c) Preferencia para el cobro de sus créditos frente a otros acreedores.

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

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

Sin embargo, esta presunción de legitimidad de que goza el acto administrativo no es absoluta, sino que cae ante la prueba en contrario

hecha por el interesado. En cierto modo constituye un traspaso de la carga de la prueba, que libera a la Administración de tener que probar que actuó con legalidad, correspondiendo al interesado demostrar que su actuación estuvo al margen de la ley. No obstante, y al tener que hacerse la prueba de la ilegalidad ante un tribunal, mientras tanto, y hasta que el mismo no se revoque o se suspenda su ejecución, el acto administrativo tiene vigencia y aplicación inmediata.

Fernández y Cuevas, en su obra *Impuesto sobre la Renta al Ingreso Global de las Empresas*, refiriéndose a la Administración Tributaria, afirma que los actos y resoluciones de las autoridades se presumen legales, lo cual significa que es al causante a quien corresponde probar la ilegalidad de la resolución o acto, por cualquiera de las siguientes causas:

- 1) Porque el funcionario o empleado que haya dictado el acto o tramitado el procedimiento administrativo, sea incompetente;
- 2) Porque las autoridades fiscales hayan omitido o incumplido las formalidades que legalmente debe revestir la resolución o el procedimiento administrativo;
- 3) Porque las autoridades fiscales violen las disposiciones que pretenden aplicar;
- 4) Porque las autoridades no apliquen la disposición debida; y
- 5) Porque al imponer una sanción, incurran en desvío de poder.

En vista de esta presunción de legitimidad de que disfrutan los actos administrativos estos son válidos desde su dictamen y desde ese entonces, en principio, surten efectos jurídicos, pues se consideran que tienen cumplimiento inmediato. En este sentido y dada la presunción de legitimidad, se afirma que el acto es válido hasta que se demuestre lo contrario y que en ese orden, independientemente de que el mismo sea válido o no, surte efectos desde su dictamen hasta el pronunciamiento de su nulidad o revocación. Este carácter de cumplimiento inmediato o privilegio de ejecución de que disfrutan los actos administrativos es lo que se conoce como la eficacia inmediata del acto administrativo y se fundamenta en el hecho de que la Administración es una autoridad legítima, cuyos actos tienen una finalidad pública que no puede esperar. No obstante, para que el acto tenga eficacia o privilegio de ejecución

debe contener condiciones mínimas de validez, es decir que no se trate de un acto viciado de nulidad absoluta o de pleno derecho o que el mismo no esté tan mal estructurado que sea inexistente.

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

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

Además, existen casos en los cuales incluso se podría hablar de una eficacia retroactiva de los actos administrativos, sobre todo tratándose de nulidades. A este respecto, por ejemplo, cuando la Administración Tributaria dicta un acto de determinación de la renta gravada del contribuyente, este acto sufre efectos inmediatos (aún sujeto a notificación), pero si el interesado eleva un Recurso de Reconsideración ante la propia Administración Tributaria que lo dictó (artículo 57 del Código Tributario) y se determina que en el primer acto hubo una errónea apreciación de los hechos o vicios o errores, este segundo acto que revoca el anterior presentará una eficacia que se retrotrae al momento en que el primer acto fue dictado. Naturalmente, habría que tomar en cuenta si se lesiona o no el interés de terceros.

Por otra parte, hay que tener también en cuenta que existen casos que cesan o suspenden, ya sea de manera definitiva o temporal, la eficacia o la ejecutoriedad de los actos administrativos. En efecto, cuando se

cumplen los hechos que exige el acto o cuando desaparecen las causas que lo motivaron o se cumplen los plazos previstos, mantener el acto no tendría ningún objetivo y por ende su efecto cesa definitivamente. En la suspensión de la eficacia, sin embargo, hay un cese provisional o transitorio de su ejecutoriedad. Así, por ejemplo, en el Recurso de Reconsideración la interposición del mismo suspende la ejecutoriedad del acto de determinación del impuesto, pues de acuerdo con la ley su simple interposición suspende el cobro de los impuestos, recargos e intereses moratorios hasta que haya decisión sobre el mismo.

V.- El Silencio Administrativo.

Aunque el silencio administrativo y sus efectos será estudiado más adelante en el capítulo referente al deber de resolver de la Administración Tributaria, conviene desde ahora señalar que el silencio administrativo ocurre cuando la Administración no responde al pedido hecho por los particulares; es decir, ante solicitudes o instancias depositadas por los administrados o contribuyentes la Administración no contesta, ni afirmando ni negando, con lo cual no existe una manifestación expresa de voluntad por parte de la Administración. En estos casos surge la interrogante de saber qué valor debe dársele a esa falta de respuesta, a ese silencio administrativo.

Sobre este particular la Tesis del Valor Negativo entiende que al silencio administrativo debe atribuírsele un valor de rechazo o desestimación a la solicitud o requerimiento del interesado, o sea que una solicitud no contestada equivale a una negación. Por su parte, la Tesis del Valor Positivo considera que el silencio administrativo constituye un consentimiento o aprobación de la solicitud o requerimiento del interesado.

Por nuestra parte entendemos que si bien es cierto que el silencio administrativo conlleva la inseguridad jurídica e incertidumbre de los particulares, en ocasiones la Administración tiene cúmulo de trabajo, carencia de recursos y a veces debe realizar difíciles investigaciones que imposibilitan una respuesta rápida y eficiente. Por esta razón entendemos que al silencio administrativo hay que darle un carácter denegatorio, aunque se sujete a ciertas disposiciones que garanticen los derechos de los particulares contra la inercia de la Administración

en resolver y que la vinculación positiva solo se aplique en los casos especiales expresamente señalados por la ley.

VI.- Nulidad del Acto Administrativo.

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

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

A) La Inexistencia del Acto.

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

Para *Amiama*, en su obra *Prontuario de Legislación Administrativa Dominicana*, la "inexistencia de los actos administrativos constituye una sanción especial que no requiere estar consagrada en la ley, sino que tiene que operar como una realidad lógica en aquellos casos en que faltan al acto sus elementos esenciales." Según este autor hay inexistencia cuando existen las siguientes causas:

- a) Cuando falta la voluntad;
- b) Cuando falta el objeto;
- c) Cuando falta la competencia para la realización del acto; y,
- d) Cuando hay omisión en las formas constitutivas del acto.

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

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

Martínez, en Derecho Fiscal Mexicano, señala que la falta de objeto que puede ser una causa de inexistencia, y afirma que esto tiene lugar cuando la resolución recae en algo que no existe, como cuando la autoridad exige el cumplimiento de obligaciones fiscales en relación con un negocio que no llegó a abrirse o fue legalmente clausurado.

B) La Nulidad del Acto. Principio de Economía Procesal.

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

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

1) La Nulidad Absoluta o de Pleno Derecho.

Un acto viciado con una nulidad absoluta es ineficaz y por tanto no produce efectos jurídicos definitivos. Su invalidez e ineficacia es inmediata, en principio, sin necesidad de ser impugnado o solicitar su nulidad, ya que es la propia ley la que así lo determina. No obstante,

alguien tendrá que invocar su nulidad y durante ese transcurso de tiempo la Administración impondrá el acto, lo cual hace discutible el aspecto de la ineficacia inmediata. Por eso se requiere, aún en estos casos, que en la práctica la nulidad absoluta sea perseguida y declarada, pues de lo contrario el acto seguirá surtiendo efectos.

Este tipo de nulidad absoluta puede ser incluso pronunciada por la propia Administración que la dictó, por el administrado o por un tercero particular ajeno al caso, ya que tienen un carácter general o *erga omnes*, es decir oponibles a todos. La nulidad absoluta implica un acto tan viciado que no produce efectos jurídicos y sus vicios no pueden ser subsanados o confirmados por el órgano que lo dictó, aún con la aquiescencia o consentimiento del interesado, ya que su nulidad no depende de las partes, sino de la voluntad de la ley. En vista de que se trata de actos contrarios al orden jurídico establecido, un acto viciado con una nulidad *ipso jure* o de pleno derecho acarrea consigo, en principio, la nulidad de los actos posteriores que tengan su origen o consecuencia en el acto nulo.

Un aspecto que vale la pena recalcar es el referente a la ineficacia inmediata del acto viciado de nulidad absoluta. Si bien es cierto que se trata de una invalidez tal del acto que incluso pierde su eficacia, en la realidad esta pérdida no se produce sino a partir del momento en que la nulidad absoluta es invocada y pronunciada oficialmente, ya que en virtud del Principio de Legalidad Administrativa y del Principio de Ejecutoriedad la Administración puede ejecutar inmediatamente el acto que ha dictado. Es decir, en el lapso de tiempo que transcurre desde el momento en que el acto nulo se dicta hasta el instante en que se suspende su ejecutoriedad por la interposición de un recurso, el acto administrativo, aunque nulo del pleno derecho, es temporalmente eficaz. No obstante, al declararse su ineficacia o nulidad absoluta, su efecto se retrotrae a sus inicios.

Esta suspensión también puede producirse si es la propia Administración que invoca su nulidad al percatarse de los vicios del acto. La declaración de nulidad absoluta retrotrae sus consecuencias al momento en que el acto fue dictado, es decir que la eficacia o efectos jurídicos producidos provisionalmente por el acto se consideran nulos.

En vista de la importancia que reviste para el ordenamiento jurídico invocar la nulidad absoluta de un acto viciado, se considera que la

misma puede ser alegada por los particulares, por terceros e incluso por la propia Administración que lo dictó, y que el derecho para ejercer esta acción es imprescriptible, pudiendo invocarse en cualquier momento. Es una consecuencia también del carácter de orden público de estas nulidades.

A nuestro entender entre los casos más importantes donde se considera que existen nulidades absolutas o de pleno derecho, se encuentran los siguientes:

- a) Los actos constitutivos de delito;
- b) Los de contenido imposible;
- c) Los dictados por un órgano incompetente; y
- d) Los que de manera grosera burlan o violentan los procedimientos y otros.

No obstante y como en nuestro país no tenemos una ley general administrativa que nos diga de manera expresa cuáles actos de la Administración Pública pueden ser considerados viciados de nulidad absoluta, recurrimos al derecho comparado y nos encontramos en España con el artículo 62.1 de la Ley 30/1992, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común en el cual se consignan como nulos de pleno derecho los siguientes casos:

- a) Los que lesionen el contenido esencial de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional;
- b) Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o el territorio;
- c) Los que tengan un contenido imposible;
- d) Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta;
- e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados;

f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; y

g) Cualquier otro que establezca expresamente una disposición con rango legal.

2) La Nulidad Relativa o Anulable.

Se dice que un acto está viciado de nulidad relativa cuando a pesar de su mala configuración o contener irregularidades el mismo no acarrea su total ineficacia y en consecuencia es capaz de producir ciertos efectos jurídicos definitivos. Sus vicios no afectan el ordenamiento jurídico general, sino los intereses propios del administrado, que es el único que puede invocar su nulidad. Tienen un carácter estrictamente particular y no de orden público, de lo cual resultan las siguientes consecuencias:

a) Los vicios o defectos del acto solo son oponibles al interesado, no teniendo un carácter *erga omnes*, es decir frente a todo el mundo;

b) Debe alegarse dicha nulidad en plazos establecidos, generalmente muy cortos, de caducidad y no de prescripción, bajo pena de aprobación tácita;

c) Los vicios o defectos del acto pueden ser subsanados o confirmados por el órgano que lo dictó; y

d) La nulidad del acto depende de su impugnación por el interesado y de su declaración por la Administración o el tribunal.

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

Administración que lo dictó, entendiéndose este último caso como una tácita declaración de nulidad del acto irregular.

No obstante, conviene señalar que en algunas legislaciones la Administración no puede declarar nulos sus propios actos irregulares, pues se considera que tal acción podría constituir un atentado a la seguridad jurídica y al Principio de Legalidad Administrativa, exigiendo la ley que la Administración inicie un juicio por ante órganos contenciosos solicitando que el acto o resolución se anule mediante recurso de lesividad.

En vista de lo anterior hay que afirmar que en estos casos se manifiesta en forma más preponderante el Principio de Legalidad de la Administración, por lo cual el acto anulable goza de plena validez y eficacia hasta el momento en que sus efectos se suspenden por una declaración expresa de la nulidad.

Dentro de los casos más comunes de nulidad relativa o anulabilidad del acto se encuentran los vicios o irregularidades de forma, es decir la exteriorización de la voluntad del órgano, y las violaciones no esenciales de reglas del procedimiento. Así, por ejemplo, la falta de notificación de una fiscalización al contribuyente, los errores materiales en una liquidación de los impuestos de importación, no indicar en una resolución que se vio un informe, dictar el acto fuera del plazo previsto (salvo que sea esencial), u otros casos en los cuales no se viole el derecho de defensa de los particulares o que la inobservancia de trámites del procedimiento no constituya elemento suficiente para haber cambiado el fondo del asunto.

Partiendo del principio general de que no hay nulidad sin agravio y sustentada posteriormente por el Principio de *Economía Procesal*, surgieron ideas que establecían que la nulidad del acto irregular dependía de la importancia que revestían en el fondo del proceso tales vicios o irregularidades. Es así como se afirma que un acto irregular que no incide de manera básica y esencial en la suerte del proceso no puede acarrear la nulidad del acto administrativo, pues no se ganaría nada con anular un acto irregular en el cual su posterior rectificación o dictamen regular *no cambia o altera el fondo del asunto* o lo que es lo mismo, con o sin la regularidad o vicio del acto, la resolución o decisión al fondo se hubiese adoptado de igual forma. Por el contrario, si la irregularidad es de tal magnitud que incide en el fondo del asunto,

valdría su anulación. En este sentido, si existen dudas respecto de la incidencia de la irregularidad sobre la suerte del fondo, es conveniente pronunciar la nulidad, para no perjudicar el derecho de defensa y la seguridad jurídica de los particulares, a menos que la Administración pueda subsanar los vicios del acto sin lesionar a los administrados, caso en el cual esa validación o confirmación solamente produce efectos desde la fecha en que se dicta.

Sobre el Principio de Economía Procesal nos encontramos en nuestro país con las siguientes jurisprudencias relacionadas a la materia tributaria:

1) *El Principio de la Economía del Proceso es aplicable en una misma Sentencia. (Sentencia del TCT, de fecha 31 de julio del 1998, Boletín del TCT No.5, pág.95).*

2) *El Principio de Economía Procesal tiene como rasgo distintivo postular la Abreviación del Proceso, eliminando los actos Dilatorios. (Sentencia del TCT, de fecha 9 de noviembre de 1999, Boletín del TCT No.8, pág.199; Sentencia del TCT, de fecha 11 de junio del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.223)*

3) *No hay razones para Casar una Sentencia cuando la misma contiene Contradicciones en sus Motivos y su Dispositivo, siempre que su Dispositivo sea Correcto. (Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 11 de agosto del 2004, B.J. No.1125, pág.517)*

VII.- Extinción, Revisión o Revocación del Acto Administrativo.

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

a) Por Decaimiento, es decir cuando la eficacia del acto cae porque sus elementos se han cumplido o han desaparecido. Es el caso cuando desaparecen las causas que lo motivaron;

b) Por Caducidad, o sea cuando el administrado no cumple con las condiciones establecidas para la validez o manutención del acto, ya sea a través de plazos u otros requisitos. Así ocurre, por ejemplo, cuando se otorga una exoneración de impuestos de importación con efectividad por un año y durante ese lapso de un año no se produce la importación;

c) Por Nulidad del acto, es decir cuando el acto irregular es declarado nulo por órganos superiores o tribunales jurisdiccionales; y,

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

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

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

Existe dos causas por las cuales se considera que la Administración puede revocar un acto administrativo: a) Por motivos de Legalidad; y b) Por razones de Oportunidad o Conveniencia.

A) Revocación por Motivo de Legalidad.

Los actos viciados de nulidad absoluta o de pleno derecho pueden ser impugnados por los terceros e incluso por la propia Administración que los dictó. De esta manera, se reconoce a la Administración el derecho de invocar esta nulidad mediante un acto posterior que así lo exprese o simplemente a través del dictamen de un acto que revoque el acto viciado. Más aún, ese derecho de revocación se le reconoce para todo acto que viole radicalmente la ley o sea contrario al orden jurídico, aunque no tenga el carácter de nulo de pleno derecho. Resulta importante indicar, antes de continuar, que la simple rectificación o corrección de errores materiales, tales como nombre, número, etc., no de juicio o valoración, hechas mediante un acto posterior, no constituye una revocación del acto, sino una corrección del mismo, pues el acto mantiene su eficacia.

En este sentido la Administración, entendiéndose como tal el órgano que dicta un acto o sus órganos inferiores o superiores, tiene un derecho de revisión de sus propias actuaciones, para mantener la legalidad de las mismas, ya se trate de una revisión de oficio, como señala la Ley de Ministerios o Secretarías de Estado que concede al superior jerárquico poderes de vigilancia, control, avocación, revocación, etc. sobre sus subordinados, o a solicitud de los interesados, como ocurre con los Recursos de Reconsideración o Reclamación establecidos en el Código Tributario y la Ley General de Aduanas.

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

En algunas legislaciones, incluso, se prevén mecanismos que debe seguir la Administración para poder revocar de oficio sus propios actos, como sería, por ejemplo, el de declararlo lesivo al orden jurídico

y al interés público y posteriormente elevar un recurso de anulación o revocación por ante el tribunal para que sea éste quien se pronuncie, luego de escuchar los alegatos de los interesados.

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

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

Tiempo después esta misma Suprema Corte de Justicia mexicana varió nuevamente su parecer, significando que “las facultades que tienen las autoridades administrativas para reconsiderar sus resoluciones revocándolas, no existen cuando deciden una controversia sobre aplicación de leyes que rigen en su ramo, creando derechos a favor de las partes interesadas, pues esos derechos no pueden ser desconocidos por una resolución posterior dictada en el mismo asunto” (Sem. Jud. de la Fed., Jurisprudencia y Obras. Tomo V. Citada por *Martínez*), entendiendo que “las autoridades no pueden revocar sus propias determinaciones en perjuicio de los causantes.”

B) Revocación por Motivos de Oportunidad o Conveniencia.

En muchos casos la Administración puede encontrarse enjaulada en sus propias resoluciones, que quizás fueron adecuadas y convenientes

en un determinado momento, pero que por circunstancias distintas y cambiantes su manutención resulta perjudicial para la propia Administración, por lo cual requiere revocar el acto anteriormente dictado. Es la revocación por motivos o consideraciones de oportunidad.

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

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

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

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

C) Consideración Finales.

El problema de la revocabilidad de oficio del acto administrativo es uno de los aspectos más controversiales del derecho y su solución depende en gran medida de la legislación de cada país. No se trata aquí de revocar un acto por motivos de ilegalidad ni por un órgano superior o tribunal jurisdiccional ni a instancias del interesado, sino de determinar si el mismo órgano que lo emitió tiene potestad legal para revocar o anular de oficio, sin previa impugnación de los particulares, un acto, resolución o decisión dictado legalmente y que ha causado efectos jurídicos. Es decir, determinar la potestad que tiene un órgano de anular o revocar de oficio un acto emitido legalmente, en su contenido y competencia. La mayoría de las legislaciones modernas han optado por alguna de las siguientes soluciones:

- a) Prohibirle a la Administración revocar sus propios actos cuando estos han creado derechos en beneficio de los particulares;
- b) Permitir siempre a la Administración revocar sus propios actos;
- c) Permitir su revocación solo cuando el acto dictado ha sido el producto de dolo, fraude o soborno;
- d) Permitir revocarlo declarando el acto lesivo al interés general y luego accionando por ante el tribunal contencioso para que sea éste quien lo revoque; y,
- e) Permitir su revocación, pero indemnizando al particular afectado.

En la República Dominicana no resulta fácil dar una opinión clara y concluyente sobre la revocación del acto administrativo, debido a

que, como ya se ha dicho, no existen leyes que consagren de manera específica las relaciones entre Administración Pública y administrado ni numerosas jurisprudencias que den luz a la solución del problema de la revocabilidad, aún cuando en materia tributaria nos encontramos principalmente con el Código Tributario, que es una legislación moderna, y con algunas jurisprudencias tributarias.

Para *Amiama*, en Prontuario de Legislación Administrativa Dominicana, en nuestro país imperan los principios del criterio ecléctico, según el cual la regla general debe ser la revocación, salvo en los siguientes casos:

- a) Cuando la ley lo prohíba;
- b) Cuando haya transcurrido cierto tiempo fijado por la ley;
- c) Cuando se trate de actos que deban ser resultado de una instrucción contradictoria, semejante a una instrucción judicial;
- d) Cuando se trate de actos de ejecución instantánea;
- e) Cuando se trate de actos de tracto o ejecución sucesiva; y
- f) Cuando el acto emane del concierto de varias autoridades.

A nuestro entender el fenómeno jurídico de la revocabilidad del acto administrativo presenta peculiaridades propias en el sistema dominicano, formando en gran medida un régimen *sui generis*, como dice *Amiama*, pero con características muy distintas a las que este señala. No se trata aquí de revocar un acto a solicitud de los particulares en uso de un recurso administrativo autorizado por la ley, como reconsideración o reclamación, sino de saber si la Administración puede revocarlo de oficio.

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

Por lo tanto, si no existe una ley que autorice a la Administración a revocar los actos que emitió en virtud de sus facultades, esta no

puede revocarlos. Cabe entonces preguntarse: ¿Existe en la República Dominicana alguna ley que otorgue a la Administración poderes de revocación de sus propios actos? La respuesta tiene necesariamente que surgir del análisis de los dos aspectos siguientes:

1) Disposición General.

En el país no existe una norma con carácter general que de forma clara y precisa exprese la potestad de revocación de oficio de los actos administrativos por parte de los distintos órganos de la Administración.

a) La antigua Ley No.1494 de 1947, sobre el Tribunal Superior Administrativo, ya derogada, consignaba en su artículo 4 que daría lugar también al recurso contencioso la revocación de actos administrativos por los últimos superiores jerárquicos de los departamentos administrativos autónomos cuando la revocación ocurra después de un año o cuando no estaba fundada en una disposición del propio acto revocado.

b) Ley No.4378 de 1956, sobre Ministerios o Secretarías de Estado contempla dos tipos de revocación de los actos administrativos:

b.1) El primero indicado en su artículo 4, que expresa que el Presidente de la República, en todo tiempo, conserva el derecho de revocar o modificar las disposiciones o las órdenes de los Ministros cuando no hubieren hecho nacer legalmente derechos en provecho de terceros, aún cuando tales ordenes o disposiciones hayan sido dictadas en ejercicio de una atribución legal.

Lo anterior significa que el Presidente de la República en cualquier momento y aún después de transcurrido un año de su dictamen, puede revocar un acto administrativo dictado por un Ministro, siempre que dicho acto no haya hecho nacer "legalmente derechos a favor de terceros", lo cual quedaría a la apreciación del juez. A nuestro entender esta facultad del Presidente de la República no se extiende a los actos administrativos o resoluciones que resultan de un Recurso de Reconsideración o Reclamación en materia tributaria, cuya competencia pertenece al Tribunal Superior Administrativo, pues tanto el Código Tributario como la Ley General de Aduanas así lo consagran.

b.2) Un segundo tipo de revocación es el contemplado en el artículo 13 de la indicada Ley No.4378, al establecer que los Ministros

“tienen capacidad para revocar o modificar todos los actos de los funcionarios, empleados u organismos de su dependencia jerárquica, aún cuando estos hayan actuado en ejercicio de atribuciones legales.”

2) *Disposición Especial.*

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

Cabe señalar, igualmente, que el artículo 244 de la Constitución prescribe que “los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho 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 que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social.”

Lo anterior significa que una vez otorgada la concesión o aprobado el contrato de exenciones, el particular tiene el “derecho de beneficiarse, por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato” de las exenciones que le han sido concedidas, no pudiendo revocarse durante el período que señale la concesión o el contrato, excepto cuando el beneficiario no cumpla con las obligaciones o condiciones establecidas, caso en el cual la exoneración concedida puede revocarse, según vimos al estudiar en esta misma obra Las Exenciones Tributarias.

En la materia tributaria no encontramos ninguna norma que con carácter general permita a la Administración Tributaria revocar de oficio sus propios actos, lo que implica que como principio general la ley le prohíbe al Fisco revocar de oficio sus actos o decisiones, sin que medie impugnación de particulares. A nivel particular solo encontramos las siguientes disposiciones:

a) La Reliquidación contemplada en el artículo 118 de la Ley de Aduanas; y

b) Las Normas Generales.

El Código Tributario le permite a la Administración Tributaria emitir normas generales para la mejor administración y recaudación de los tributos y derogarlas. El artículo 37 de este Código señala que “estas normas comenzarán a regir a partir de la fecha de su publicación en un periódico de amplia circulación nacional, o en la fecha que en las mismas se señale y subsistirán mientras no sean modificadas o derogadas.”

Más adelante, cuando tratemos sobre los temas de las Potestades de Fiscalización y Determinación de Oficio de la Administración Tributaria volveremos con este asunto de la revocación del acto administrativo, en materia tributaria.

3) *Las Consultas.*

El artículo 38 del Código Tributario prescribe que la Administración Tributaria podrá ser consultada, por quien tuviese un interés personal y directo, sobre la aplicación de la ley a una situación concreta. En este sentido el artículo 43 del mismo Código dispone que “la Administración Tributaria podrá cambiar de criterio respecto a 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 posteriores a ella.” Lo que significa que una consulta con carácter vinculante no puede ser revocada por el Fisco, sino únicamente mediante una Norma General.

En estos casos específicos en que la ley le concede a la Administración la expresa facultad de revocar de oficio sus propios actos, es lógico concluir que esta facultad existe y se rige por las condiciones señaladas en estas leyes especiales, aún cuando leyes generales les sirvan de complemento legal.

Pero no obstante lo anterior, debemos precisar algunas aclaraciones que resultan de gran interés para este estudio:

4) Acto Viciado de Dolo o Fraude.

En el ordenamiento jurídico general y el derecho supletorio existen normas sobre casos de dolo, fraude, soborno y otros actos que tienen como consecuencias que los resultados de esos actos, al estar viciados, son nulos desde sus orígenes. Por lo tanto, una fiscalización o inspección viciada por actos o hechos de fraude, dolo o soborno a un funcionario del Fisco corrompe todo el proceso y resultado de esa fiscalización. En estos casos se trataría de una fiscalización nula desde sus orígenes, pudiendo dar lugar al inicio de una verdadera fiscalización. No se trata aquí de una refiscalización, pues la primera fiscalización resultó nula desde sus inicios y por tanto nunca produjo efectos jurídicos.

5) Corrección de Errores Materiales.

Entendemos que siempre es posible y legal que la Administración pueda corregir su propio acto, decisión o resolución cuando se trate de simples errores de hecho o errores numéricos o materiales. No se trata aquí de revocar el acto o de revisarlo para emitir uno nuevo, sino de corregir desperfectos o errores materiales del propio acto que mantiene todo su vigor.

Finalmente es menester indicar que en la República Dominicana no existe el recurso o acción de lesividad ni se le permite al Fisco recurrir en contra de sus propias decisiones por ante el Tribunal Superior Administrativo.

TÍTULO III

La Administración Tributaria

CAPÍTULO I

Aspectos Generales

Al hablar de Administración Tributaria nos referimos a los órganos encargados por la ley para la recaudación de los tributos. En términos generales los tributos pueden ser recaudados por dos entes distintos, dependiendo de la legislación de cada país:

1) Empresa Privada.

En aquellos casos en los cuales un país no disponga de una estructura administrativa organizada y eficiente para recaudar los tributos, ya sea por no tener los recursos necesarios para adquirir los equipos y el personal entrenado, o no querer inmiscuirse en esta área, puede contratar los servicios de una empresa privada que se dedique al cobro de los tributos, a cambio de un pago, ya sea fijo o porcentual en base a las recaudaciones reales. En estos casos el sujeto activo de la obligación tributaria seguiría siendo el Estado y la empresa un contratante que actúa en nombre del Estado.

2) Organismo Público.

El Estado puede designar uno o varios de sus órganos administrativos a la recaudación de los tributos, ya sea con carácter autónomo o perteneciente a la administración central del gobierno. Es lo que ocurre actualmente en casi todos los países, donde el Estado destina recursos propios para eficientizar las recaudaciones fiscales. Es lo dispuesto en nuestro país por el artículo 30 del Código Tributario y por la Ley General de Aduanas.

Sin embargo, en este capítulo nos dedicaremos solo al estudio de la Administración Tributaria Nacional que se encarga de la recaudación de los tributos nacionales, y no a la Administración Tributaria Municipal, encargada de recaudar los arbitrios municipales, los cuales serán estudiados más adelante.

Aunque algunas legislaciones prefieren tener una sola Administración Tributaria para recaudar todos los tributos nacionales, es decir tanto los de Aduanas como los Impuestos Internos, en la legislación tributaria vigente en la República Dominicana la Administración Tributaria está conformada por dos órganos administrativos distintos e independientes, cada uno con personalidad jurídica propia, que son la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos.

Señala el artículo 30 del Código Tributario que “la administración de los tributos y la aplicación de este Código y demás normas tributarias, compete a las Direcciones Generales de Impuestos Internos y de Aduanas, quienes para los fines de este Código se denominarán en común la Administración Tributaria,” agregando en su único párrafo que “corresponde al Ministerio de Hacienda, no obstante, ejercer la vigilancia sobre las actuaciones de los órganos de la Administración Tributaria, a los fines de verificar que su funcionamiento se ajuste a las disposiciones legales.”

Por su parte, el artículo 54 del Código Tributario dispone que las actuaciones de la Administración Tributaria se materialicen por medio de hechos y actos emanados de funcionario competente, destinados a producir los efectos jurídicos propios de la naturaleza del acto, lo que significa lo siguiente:

1) La Administración Tributaria requiere manifestar su voluntad, ya sea de oficio al cumplir con sus funciones o a pedido o solicitud de los particulares;

2) Las actuaciones del Fisco se materializan o ejecutan por medio de hechos y actos. No obstante, en todos los casos se trata de verdaderos actos administrativos; y

3) Para que los hechos o actos que materializa la Administración Tributaria puedan tener efectos jurídicos, estos deben provenir, no de cualquier empleado o funcionario, sino de aquellos que tengan competencia para producir esos hechos o actos.

CAPÍTULO II

La Dirección General de Impuestos Internos

La Ley No.227-06, del año 2006, le otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

A) Autonomía y Personalidad Jurídica.

En su artículo 1 esta Ley No.227-06 le otorga a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), creada por la Ley No.166-97, del 27 de julio de 1997, “la calidad de ente de derecho público con personalidad jurídica propia, autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica, y patrimonio propio. Regula, asimismo, su estructura y funcionamiento. Tendrá capacidad jurídica para adquirir derechos y contraer obligaciones. Realizará los actos y ejercerá los mandatos previstos en la presente ley y sus reglamentos.” La Dirección General de Impuestos Internos (DGII) está, no obstante, sujeta a la vigilancia del Ministerio de Hacienda, el cual ejerce sobre ella una potestad de tutela a los fines de verificar que su funcionamiento se ajuste a las disposiciones legales.

B) Competencia y Atribuciones.

Señala esta Ley en su artículo 3 que la Dirección General de Impuestos Internos será la entidad encargada de la recaudación y administración de todos los tributos internos nacionales, debiendo asegurar y velar en todo momento por la correcta aplicación del Código Tributario y de las demás leyes tributarias que incidan en su ámbito de competencia, teniendo, entre otras, las siguientes atribuciones:

a) Recaudar los tributos de conformidad con las leyes y políticas tributarias definidas por el Poder Ejecutivo;

b) Cumplir y hacer cumplir las disposiciones tributarias que puedan surgir de la aplicación de la Constitución de la República, los tratados internacionales de índole tributarios ratificados por el Congreso Nacional, el Código Tributario y las leyes, decretos, resoluciones y demás normas tributarias;

c) Establecer planes y programas de gestión administrativa acorde con los lineamientos de la política económica del Estado, a fin de cumplir con las metas de recaudación establecidas por el Poder Ejecutivo. Establecer y aplicar un sistema de gestión ajustado a las normas nacionales e internacionales de calidad, que permita alcanzar la excelencia de la Dirección General de Impuestos Internos;

d) Contratar servicios de carácter técnico u operativo, de personas naturales o jurídicas, siempre que no se vulnere su facultad específica y fiscalizadora. Los contratos serán suscritos de acuerdo con la legislación establecida al efecto para los contratos suscritos por las entidades estatales;

e) Promover la conciencia tributaria en la población a través del diseño, desarrollo y aplicación de programas de divulgación y educación tributaria que se orienten a mejorar el comportamiento de los sujetos pasivos en el cumplimiento voluntario y oportuno de sus obligaciones tributarias;

f) Establecer y mantener relaciones con instituciones, organismos nacionales e internacionales y agencias de cooperación vinculados a la Administración Tributaria. Recaudar las deudas tributarias en todo momento, ya sea por vía voluntaria o ejerciendo su facultad de ejecución fiscal;

g) Conocer y decidir las solicitudes y reclamaciones presentadas por los interesados, de acuerdo con las previsiones del ordenamiento jurídico. Emitir consultas de carácter tributario sometidas a su consideración, de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario, y dentro de los límites de su competencia;

h) Prevenir los ilícitos tributarios, y aplicar las sanciones administrativas que correspondan. Requerir a terceros la información necesaria que tenga exclusivamente objeto tributario. Tramitar y aprobar los reembolsos y compensaciones establecidos en la legislación y normativa tributaria;

i) Velar por el cumplimiento de todas las disposiciones que sean aplicables de la Ley General de Acceso a la Información Pública, No.200-04, del 28 de julio del 2004; y

j) De manera general, administrar eficientemente el régimen de impuestos internos, ejerciendo todas las facultades otorgadas por la presente ley, por el Código Tributario, y por las demás normas tributarias vigentes en el país, aplicando con equidad jurídica y razonabilidad las mismas.

C) Organización.

La DGII es dirigida por un Director General, y por cuatro subdirectores, quienes están encargados de las distintas áreas administrativas y técnicas, a los fines de dar un buen servicio y eficiente funcionamiento. Todos son nombrados por el Presidente de la República. Además, existen distintas gerencias y departamentos, así como varias Agencias Locales en Santo domingo y el resto del país. El personal es nombrado por el Director General.

1) Consejo Superior de la Administración Tributaria.

De conformidad con el artículo 5 de la Ley 227-06, modificado por la Ley No.494-06, de fecha 27 de diciembre del 2006, sobre Organización del Ministerio de Hacienda, existe un Consejo Superior de la Administración Tributaria responsable de definir y aprobar las políticas, estrategias y planes institucionales, así como de su seguimiento y evaluación, el cual tendrá, entre otras, las siguientes atribuciones:

a) Aprobar el reglamento interno de la institución; conocer y aprobar el sistema de administración de recursos humanos que se aplicará en el ámbito de la Dirección General de Impuestos Internos, de conformidad con los principios que rigen la función pública;

b) Conocer y aprobar el proyecto de estructura administrativa de la Dirección General de Impuestos Internos y sus modificaciones; conocer y autorizar la remisión del proyecto de presupuesto anual de la Dirección General de Impuestos Internos, para su posterior inclusión en el Presupuesto de Ingresos y Ley de Gastos Públicos;

c) Aprobar el régimen institucional de modificaciones presupuestarias y realizar el seguimiento y la evaluación periódica

de la ejecución del presupuesto, tendientes a incrementar la eficiencia institucional y la recaudación de los impuestos internos;

d) Aprobar anualmente los estados financieros y la memoria institucional; Autorizar la adquisición o enajenación de bienes inmuebles; conocer y aprobar, en el marco de lo establecido por la Ley 6-06, de Crédito Público, las solicitudes de autorización para contraer créditos o empréstitos; y

e) Aprobar el nombramiento del Auditor Interno, en el marco de las normas del Sistema Nacional de Control Interno; aprobar los informes generales y especiales que someta a su consideración el Director General de Impuestos Internos.

2) Consejo de Dirección.

También existe un Consejo de Dirección conformado por el Director General y los cuatro (4) Subdirectores, el cual tendrá las siguientes funciones:

a) Proponer al Ministerio de Hacienda recomendaciones sobre políticas y normas con el fin de mejorar la política tributaria, como parte integrante de la política fiscal del Estado;

b) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones y deducciones tributarias, cuando un proyecto de ley así lo proponga; conocer y elevar al Consejo Superior los Estados Financieros y la Memoria Institucional; conocer y elevar al Consejo Superior el Proyecto de Presupuesto de la Dirección General de Impuestos Internos; y

c) Seleccionar y evaluar al Auditor Interno y someterlo para su designación a la aprobación del Consejo Superior; conocer y opinar sobre las materias que sean de la competencia del Director General y que le sean sometidas por este.

3) Director General.

De conformidad con el artículo 8 de la Ley No.227-06, modificado por la Ley No.494-06, sobre Organización del Ministerio de Hacienda, el Director General de la Dirección General de Impuestos Internos tendrá, entre otras, las siguientes atribuciones:

a) Dirigir la aplicación de las políticas, estrategias, planes de la institución y de aprobar sus programas administrativos y operativos, así como de la supervisión de la ejecución y seguimiento de las funciones de la DGII que en el marco de la ley le correspondan;

b) Representar legalmente a la DGII, sin perjuicio de ejercer la facultad de delegación en otros funcionarios de su dependencia sobre la resolución de determinadas materias de su competencia; y

c) Seleccionar, contratar, evaluar, promover y remover al personal de la DGII, en el marco de las normas legales establecidas al respecto.

D) Patrimonio y Recursos.

El patrimonio de la DGII estará conformado por los bienes muebles e inmuebles y activos intangibles de su propiedad y los que a la fecha de la presente ley le hayan sido asignados por el Estado para su funcionamiento. Este patrimonio será inembargable.

Por su parte, el artículo 14 de esta Ley dispone que el presupuesto de la DGII se compone del 2% de la recaudación efectiva obtenida cada mes, por concepto de los tributos administrados. El uso de los excedentes con respecto al presupuesto anual será sometido a la aprobación del Poder Ejecutivo.

En su párrafo II este artículo 14 establece que en adición al 2% antes indicado la DGII administrará el Fondo Especial de Reembolsos Tributarios establecido según lo dispuesto por el artículo 265 de la Ley No.11-92, del 16 de mayo de 1992, el cual se nutrirá del 0.50% de la recaudación presupuestaria.

CAPÍTULO III

La Dirección General de Aduanas

La Ley No.226-06, del año 2006, le otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Aduanas (DGA).

En su artículo 1 esta Ley No.226-06 le concede a la Dirección General de Aduanas (DGA) la calidad de ente de derecho público con personalidad jurídica propia, autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica, y patrimonio propio. Regula, asimismo, su estructura y funcionamiento. Tiene capacidad jurídica para adquirir derechos y contraer obligaciones. Realiza los actos y ejercerá los mandatos previstos en la presente ley y sus reglamentos, agregando en su párrafo I que la Dirección General de Aduanas (DGA) estará, no obstante, sujeta a la vigilancia del Ministerio de Hacienda, el cual ejercerá sobre ella una potestad de tutela a los fines de verificar que su funcionamiento se ajuste a las disposiciones legales.

En su párrafo II este artículo 1 de la Ley No.226-06 expresa que “las aduanas se regirán también por las disposiciones de la Ley No.3489, del 14 de febrero de 1953, para el Régimen de las Aduanas, y sus modificaciones, siempre que no sean contrarias a las disposiciones contenidas en la presente ley; por la Ley No.11-92, del 16 de mayo de 1992, que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana, en lo que se refiere exclusivamente a los recursos y procedimientos jurisdiccionales, así como por los demás reglamentos y disposiciones legales para su funcionamiento.”

A) Competencia y Atribuciones.

La Dirección General de Aduanas es la entidad encargada de la recaudación y administración de todos los tributos y derechos relacionados con el comercio exterior, debiendo asegurar y velar en todo mo-

mento por la correcta aplicación de las leyes que incidan en el ámbito de su competencia, así como velar por el cumplimiento de todas las disposiciones que le estén atribuidas por las convenciones internacionales, leyes y reglamentos especiales. Tiene las siguientes atribuciones:

a) Recaudar los tributos de conformidad con las leyes y políticas tributarias definidas por el Poder Ejecutivo;

b) Cumplir y hacer cumplir las disposiciones tributarias que puedan surgir de la aplicación de la Constitución de la República, los tratados internacionales ratificados por el Congreso Nacional, las leyes, decretos, resoluciones y demás normas tributarias;

c) Establecer planes y programas de gestión administrativa acorde con los lineamientos de la política económica del Estado, a fin de cumplir con las metas de recaudación establecidas por el Poder Ejecutivo;

d) Establecer y aplicar un sistema de gestión ajustado a las normas nacionales e internacionales de calidad, que permita alcanzar la excelencia de la Dirección General de Aduanas;

e) Establecer y administrar el presupuesto de la entidad, así como gestionar el patrimonio conformado por los bienes muebles e inmuebles y activos intangibles de su propiedad y los que le sean asignados por el Estado para su funcionamiento;

f) Definir la estructura orgánica de la Dirección General de Aduanas, para lo cual podrá distribuir competencias, crear, modificar o suprimir unidades administrativas y áreas regionales y contratar los recursos humanos, para lo cual adoptará los lineamientos generales establecidos en la Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa;

g) Celebrar acuerdos, contratos y convenios vinculados con el desarrollo de sus funciones;

h) Contratar servicios de carácter técnico u operativo, de personas naturales o jurídicas, siempre que no se vulnere su facultad específica y fiscalizadora. Los contratos serán suscritos de acuerdo con la legislación establecida al efecto para los contratos suscritos por las entidades estatales;

i) Promover la conciencia tributaria en la población a través del diseño, desarrollo y aplicación de programas de divulgación y

educación tributaria que se orienten a mejorar el comportamiento de los sujetos pasivos en el cumplimiento voluntario y oportuno de sus obligaciones tributarias;

j) Establecer y mantener relaciones con instituciones, organismos nacionales e internacionales y agencias de cooperación vinculados a la DGA;

k) Recaudar las deudas tributarias en todo momento, ya sea por vía voluntaria o ejerciendo su facultad de ejecución fiscal;

l) Velar por el cumplimiento de todas las disposiciones aplicables de la Ley No.200-04, del 28 de julio del 2004, del Derecho de Libre Acceso a la Información Pública;

m) Conocer y decidir las solicitudes y reclamaciones presentadas por los interesados, de acuerdo con las previsiones del ordenamiento jurídico;

n) Emitir consultas de carácter tributario sometidas a su consideración, de acuerdo a lo establecido por el Código Tributario, y dentro de los límites de su competencia;

ñ) Trabajar en la mejoría continua de los servicios de atención a los contribuyentes;

o) Diseñar sistemas y procedimientos administrativos orientados a afianzar el cumplimiento de las obligaciones tributarias;

p) Prevenir los ilícitos tributarios y aplicar las sanciones administrativas previstas por la ley;

q) Requerir a terceros la información necesaria que tenga exclusivamente objeto tributario;

r) Tramitar y aprobar los reembolsos y compensaciones establecidos en la normativa tributaria;

s) Sistematizar, divulgar y mantener actualizada la información que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias y las estadísticas relacionadas con las materias de su competencia;

t) Suprimir o crear nuevas administraciones de aduanas, cuando lo juzgare conveniente, y determinar la jurisdicción correspondiente

a cada zona aduanera, sin desmedro de las facultades propias del Presidente de la República, previstas en la Constitución de la República, en lo que respecta a la habilitación de puertos y costas marítimas;

u) Promover y efectuar estudios, análisis e investigaciones en las materias de su competencia;

v) Velar por el cumplimiento de los deberes y obligaciones de los funcionarios y empleados públicos bajo su dependencia dentro del marco legal establecido al efecto y aplicar las sanciones administrativas correspondientes, muy especialmente, la Ley No.120-01, del 20 de julio de 2001, que establece el Código de Ética del Servidor Público;

w) Desarrollar y motivar profesionalmente a sus funcionarios y empleados y establecer y administrar el sistema de recursos humanos que determinará, entre otras, las normas sobre el ingreso, planificación de carrera, clasificación de cargos, capacitación, sistemas de evaluación y remuneraciones, compensaciones y ascensos, normas disciplinarias, cese de funciones, régimen de estabilidad laboral, prestaciones sociales y cualesquiera otras áreas inherentes a la administración de recursos humanos, de conformidad con los principios que rigen la función pública; y

x) De manera general administrar eficientemente el régimen de las aduanas, ejerciendo todas las facultadas otorgadas por la presente ley y demás disposiciones legales de su competencia, aplicando con equidad jurídica y razonabilidad las mismas.

B) Organización y Funcionamiento.

Las Aduanas funcionan bajo la dirección y supervisión del Director General de Aduanas. En cada puerto habilitado hay un administrador (Colector) y los demás funcionarios y empleados nombrados por el Director General de Aduanas, supeditados a sus órdenes directas. Los administradores (Colectores) tienen las atribuciones que les confieren las leyes sobre la materia y los reglamentos de aplicación, así como aquellas que les sean asignadas por el Director General de Aduanas.

El artículo 5 de la Ley No.226-06, modificado por la Ley No.494-06, del año 2006, sobre Organización del Ministerio de Hacienda, dispone la existencia de un Consejo Superior de la Administración Tributaria, responsable de definir y aprobar las políticas, estrategias y planes

institucionales, así como de su seguimiento y evaluación. La Dirección General de Aduanas estará dirigida por un Director General, que es su máxima autoridad ejecutiva y por cuatro Subdirectores, quienes están encargados de las distintas áreas administrativas y técnicas, a los fines de dar un buen servicio y eficiente funcionamiento.

El Director General es responsable de dirigir la aplicación de las políticas, estrategias, planes de la institución y de aprobar sus programas administrativos y operativos, así como de la supervisión de la ejecución y seguimiento de las funciones de la Dirección General de Aduanas que en el marco de la ley le correspondan.

1) Consejo Superior de Administración Tributaria.

El Consejo Superior de Administración Tributaria tiene, entre otras, las siguientes atribuciones:

a) Aprobar el reglamento interno de la institución, el que deberá ser sometido a la aprobación posterior por el Poder Ejecutivo;

b) Conocer y aprobar el sistema de administración de recursos humanos que se aplicará en el ámbito de la Dirección General de Aduanas, de conformidad con los principios que rigen la función pública; Conocer y aprobar el proyecto de estructura administrativa de la Dirección General de Aduanas y sus modificaciones; Conocer y autorizar la remisión del proyecto de presupuesto anual de la Dirección General de Aduanas, para su posterior inclusión en el Presupuesto de Ingresos y Ley de Gastos Públicos;

c) Aprobar el régimen institucional de modificaciones presupuestarias y realizar el seguimiento y la evaluación periódica de la ejecución del presupuesto, tendientes a incrementar la eficiencia institucional y la recaudación de las rentas aduaneras;

d) Autorizar al Director General de Aduanas la suscripción de convenios de cooperación técnica no reembolsable con organizaciones e instituciones nacionales y extranjeras en el ámbito de las aduanas. En el caso de cooperación internacional la negociación se realizará con participación del Ministro de Planificación y Economía; y

e) Aprobar anualmente los estados financieros y la memoria institucional; Autorizar la adquisición o enajenación de bienes

inmuebles; Conocer y aprobar, en el marco de lo establecido por la Ley 6-06, de Crédito Público, las solicitudes de autorización para contraer créditos o empréstitos.

2) *Consejo de Dirección.*

También existe un Consejo de Dirección conformado por el Director General y los 4 Subdirectores, el cual tiene, entre otras, las siguientes funciones:

a) Proponer al Ministerio de Hacienda recomendaciones sobre políticas y normas con el fin de mejorar la política fiscal y de rentas aduaneras del Estado;

b) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones de tributos y rentas aduaneras, cuando un proyecto de ley así lo proponga; Conocer los proyectos de convenios de cooperación técnica no reembolsable con organizaciones e instituciones nacionales y extranjeras en el ámbito de las aduanas que considere convenientes para la institución;

c) Conocer y elevar al Consejo Superior los Estados Financieros y la Memoria Institucional; Conocer y elevar al Consejo Superior el Proyecto de Presupuesto de la Dirección General de Aduanas.

3) *Director General.*

El artículo 8 de la Ley No.226-06, modificado por la Ley No.494-06, sobre Organización del Ministerio de Hacienda, dispone que el Director General de la Dirección General de Aduanas tiene, entre otras, las siguientes atribuciones:

a) Aplicar las políticas institucionales, así como adoptar las normas, medidas y resoluciones que estime pertinente para el mejor cumplimiento del objeto, políticas y funciones de la Dirección General de Aduanas conforme a la presente ley y las demás leyes; y

b) Representar legalmente a la Dirección General de Aduanas sin perjuicio de ejercer la facultad de delegación en otros funcionarios de su dependencia sobre la resolución de determinadas materias de su

competencia y seleccionar, contratar, evaluar, promover y remover al personal de la Dirección General de Aduanas, en el marco de las normas legales, el reglamento interno y el régimen laboral vigente.

C) Patrimonio y Recursos.

El patrimonio de la Dirección General de Aduanas (DGA) está conformado por los bienes muebles e inmuebles y activos intangibles de su propiedad y los que a la fecha de la presente ley le hayan sido asignados por el Estado para su funcionamiento. Este patrimonio será inembargable. La Dirección General de Aduanas coordinará con la Dirección General de Bienes Nacionales y los demás organismos del Estado responsables de este proceso las formalidades necesarias para hacer efectiva la transferencia de bienes que ordena la presente ley.

Por su parte, el presupuesto de la Dirección General de Aduanas (DGA) está formado por el 4% de la recaudación efectiva obtenida cada mes por concepto de los tributos al comercio exterior administrados por ella. El Decreto No.626-06 reglamenta la forma en que se cobran las tasas por los servicios aduaneros.

CAPÍTULO IV

El Ministerio de Hacienda

El artículo 1 de la Ley No.494-06, sobre Organización del Ministerio de Hacienda, promulgada el 27 de diciembre del 2006, declaró al Ministerio de Hacienda como organismo rector de las finanzas públicas nacionales, sobre la base de la estructura administrativa y funciones que legalmente se le habían asignado a la antes Secretaría de Estado de Finanzas, la cual tiene la misión de elaborar y proponer al Poder Ejecutivo la política fiscal del gobierno, que comprende los ingresos, gastos y financiamiento del sector público, así como conducir la ejecución y evaluación de la misma, asegurando la sostenibilidad fiscal en el corto, mediano y largo plazo, todo ello en el marco de la política económica del gobierno y de los lineamientos estratégicos que apruebe el Consejo Nacional de Desarrollo, conforme indica el artículo 2 de esta Ley.

Aunque de conformidad con el artículo 30 del Código Tributario la Administración Tributaria solo la conforman las Direcciones Generales de Impuestos Internos y de Aduanas, “corresponde al Ministerio de Hacienda, no obstante, ejercer la vigilancia sobre las actuaciones de los órganos de la Administración Tributaria, a los fines de verificar que su funcionamiento se ajuste a las disposiciones legales.”

A) Atribuciones.

Señala el artículo 3 de la Ley No.494-06 que el Ministerio de Hacienda tiene las siguientes atribuciones y funciones:

- 1) Dirigir la política fiscal global del gobierno y sus componentes: ingresos, gastos y financiamiento, garantizando que la misma sea sustentable en el corto, mediano y largo plazo;
- 2) Desarrollar, implantar y mantener el sistema de estadísticas fiscales;

3) Realizar estudios económicos y fiscales analizando y evaluando el comportamiento de los ingresos, los gastos, el financiamiento público y sus resultados, así como sus efectos y la relación de los mismos con las políticas monetaria y de balanza de pagos;

4) Elaborar el marco financiero plurianual y preparar el Presupuesto Plurianual del Sector Público no financiero y sus actualizaciones anuales, debidamente compatibilizado con el Plan Plurianual del Sector Público, así como someterlo a la aprobación del Consejo Nacional de Desarrollo;

5) Dirigir el proceso de formulación del Presupuesto de Ingresos y Ley de Gastos Públicos, la coordinación de su ejecución, que comprende la programación de la ejecución y las modificaciones presupuestarias, así como su evaluación. Igualmente, dirigirá el proceso de aprobación de los presupuestos anuales de las entidades que componen el sector público empresarial no financiero y el seguimiento de la ejecución de los mismos;

6) Dirigir la Administración Financiera del Sector Público no financiero y sus sistemas relacionados, a través de los sistemas de presupuesto, tesorería, crédito público, contabilidad gubernamental, contrataciones públicas y administración de bienes muebles e inmuebles del Estado;

7) Analizar, diseñar y evaluar la política de ingresos públicos, provengan los mismos del régimen tributario, que comprende impuestos, tasas y contribuciones especiales y de cualquier otra procedencia, todo ello en el marco de la política macroeconómica y fiscal;

8) Elaborar y proponer la legislación de los regímenes tributario y aduanero, así como realizar los estudios económicos y jurídicos necesarios para ello;

9) Velar que los regímenes tributario y aduanero operen en un marco de legalidad, eficiencia y transparencia;

10) Vigilar el cumplimiento de la normativa legal en materia de exoneraciones de los impuestos, tasas y derechos, establecidas por las disposiciones legales vigentes;

11) Coordinar la negociación de acuerdos internacionales relacionados con la política y gestión fiscal y participar en la elaboración de la política comercial externa de la República Dominicana;

12) Formular políticas que tiendan a la contención del gasto y al mejoramiento del resultado fiscal, así como a mejorar la eficacia, eficiencia y calidad del gasto público;

13) Participar en la definición de la política salarial y previsional del sector público;

14) Celebrar, conjuntamente con el Ministerio de Planificación y Economía, contratos por resultados y desempeño con instituciones públicas;

15) Aprobar la política de contrataciones públicas de bienes, obras, servicios y concesiones y velar por su adecuada ejecución y transparencia;

16) Organizar, llevar y administrar el inventario de los bienes muebles e inmuebles;

17) Presidir el Consejo de la Deuda Pública y, a través del mismo, proponer la política y estrategia de endeudamiento público, así como su límite máximo;

18) Regular y conducir los procesos de autorización, negociación y contratación de préstamos o emisión y colocación de títulos y valores, así como dirigir y supervisar el servicio de la deuda pública;

19) Implantar y supervisar la aplicación de mecanismos eficaces de recuperación de los créditos a favor del Estado;

20) Registrar y custodiar los valores financieros y los fondos públicos, emitir y custodiar las especies timbradas, así como administrar las fianzas y garantías recibidas;

21) Supervisar y administrar la implantación del Sistema de Cuenta Única del Tesoro;

22) Diseñar, operar, mantener y supervisar el Sistema Integrado de Gestión Financiera (SIGEF);

23) Emitir y supervisar la aplicación de las políticas y normas contables aplicables al Sector Público no Financiero, así como llevar la contabilidad general integrada del Gobierno Central;

24) Elaborar y publicar en forma periódica los estados presupuestarios, financieros y económicos consolidados del Gobierno

Central y de las demás instituciones que conforman el Presupuesto de Ingresos y Ley de Gastos Públicos;

25) Presentar anualmente a la Cámara de Cuentas, previa intervención de la Contraloría General de la República, el estado de recaudación e inversión de las rentas, en los términos establecidos en los artículos 13 y 14 de la Ley No.126-01, de fecha 27 de julio del 2001;

26) Facilitar el libre acceso de la ciudadanía a la información pública en el área de su competencia y de acuerdo con la legislación vigente;

27) Definir la estrategia y política de sensibilización, capacitación y entrenamiento orientados al perfeccionamiento del personal del sector público relacionado con la política y gestión fiscal y la Administración Financiera del Estado, así como desarrollar los programas de capacitación y entrenamiento;

28) Supervisar y administrar la aplicación de las Leyes Nos.1896 y 379 sobre Pensiones y Jubilaciones a cargo del Estado;

29) Ordenar y otorgar las licencias respectivas a todos los juegos de azar, tales como la Lotería Nacional, sorteos, rifas benéficas, casinos y establecimientos de juegos de azar, máquinas tragamonedas y otros juegos electrónicos, bingos y cualquier otra manifestación de los mismos e inspeccionar el cumplimiento de las normativas relativas a dichas actividades;

30) Fijar la política y supervisar y vigilar las actividades de seguros;

31) Determinar los procedimientos de liquidación, administración y fiscalización de las recaudaciones correspondientes al impuesto al consumo de combustibles fósiles y derivados del petróleo;

32) Determinar los procedimientos de administración, liquidación y fiscalización de las recaudaciones correspondientes al impuesto al consumo de combustibles fósiles y derivados del petróleo establecidas por la Ley No.112-00;

33) Presidir el Consejo Superior de la Administración Tributaria; y

34) Realizar las funciones y actividades que le confieren otras disposiciones legales.

B) Dependencias.

Establece el artículo 5 de esta Ley que dependerá directamente del Ministro de Hacienda la Unidad de Análisis y Política Fiscal, la Unidad de Planificación y Desarrollo Institucional, el Centro de Capacitación en Política y Gestión Fiscal, los Asesores Especializados, la Coordinación del Despacho del Ministro, la Unidad de Asuntos Jurídicos y el Área de Comunicación Social.

1) Unidad de Análisis y Política Fiscal.

De todas las anteriores la Unidad de Análisis y Política Fiscal tiene a su cargo la coordinación de la recopilación y ordenamiento de toda la información útil para el seguimiento sistemático de la coyuntura fiscal y para la toma de decisiones en la materia, su interpretación y análisis, así como el diseño de una política fiscal sustentable en el corto, mediano y largo plazo. Asimismo, debe realizar estudios económicos y fiscales sobre el comportamiento de los ingresos, gastos y financiamiento y sobre su compatibilidad con el resto de las variables macroeconómicas. Dependerán de la Unidad de Análisis y Política Fiscal, las áreas de Estadísticas Fiscales y de Política y Estudios Fiscales.

2) Centro de Capacitación en Política y Gestión Fiscal.

Por su parte, el Centro de Capacitación en Política y Gestión Fiscal tendrá la responsabilidad de impulsar el perfeccionamiento de los recursos humanos que participen en los procesos de política y gestión fiscal en todo el ámbito del sector público, mientras que los Asesores Especializados tendrán la responsabilidad de brindar asesoramiento técnico especializado en política y gestión fiscal al Ministro de Hacienda, los cuales no podrán ser más de siete.

3) Dirección General de Política y Legislación Tributaria.

A través del artículo 12 de esta Ley No.494-06 se crea la Dirección General de Política y Legislación Tributaria, entidad que estará bajo la dependencia del Ministerio de Hacienda y a cargo de un Director General, designado por el Poder Ejecutivo, con las siguientes funciones y atribuciones:

a) Asesorar al Ministro de Estado de Hacienda en asuntos relacionados con políticas y normas tributarias;

- b) Realizar estudios y elaborar modelos que sirvan de base para el diseño de la política tributaria;
- c) Diseñar y proponer la política tributaria;
- d) Proponer políticas y emitir opinión sobre la aprobación de tasas, patentes, contribuciones o cualquier otro tipo de ingreso público;
- e) Vigilar el cumplimiento de la legislación y normas tributarias nacionales en coordinación con la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas;
- f) Participar en las negociaciones y convenios del Estado en materia tributaria y arancelaria, en el marco de los acuerdos de integración y otros esquemas de comercio preferencial;
- g) Proponer al Ministerio de Estado de Hacienda los lineamientos y directrices sobre exoneraciones tributarias;
- h) Analizar y resolver las solicitudes de exoneración que de acuerdo con las normas legales, sean de su competencia, procurando la transparencia y la debida fiscalización;
- i) Emitir opinión en la elaboración de proyectos de ley que contemplen el otorgamiento de exoneraciones tributarias; y
- j) Las que le asigne el reglamento de la presente ley.

C) Consejo Superior de la Administración Tributaria.

El artículo 18 de la Ley No.494-06 crea el Consejo Superior de la Administración Tributaria que es responsable de definir y aprobar las políticas, estrategias y planes institucionales, así como de su seguimiento y evaluación. Dicho Consejo está conformado por el Ministro de Hacienda, quien lo preside, por el Ministro de Industria y Comercio, por el Ministro de Economía, Planificación y Desarrollo (antes Secretario Técnico de la Presidencia), por el Director General de Aduanas y por el Director General de Impuestos Internos. Este Consejo Superior de la Administración Tributaria tiene las siguientes atribuciones:

- 1) Aprobar el reglamento interno de la institución, el que deberá ser sometido a la aprobación posterior por el Poder Ejecutivo;

2) Conocer y aprobar el sistema de administración de recursos humanos que se aplicará en el ámbito de la Dirección General de Aduanas, de conformidad con los principios que rigen la función pública;

3) Conocer y aprobar el proyecto de estructura administrativa de la Dirección General de Aduanas y sus modificaciones;

4) Conocer y autorizar la remisión del proyecto de presupuesto anual de la Dirección General de Aduanas, para su posterior inclusión en el Presupuesto de Ingresos y Ley de Gastos Públicos;

5) Aprobar el régimen institucional de modificaciones presupuestarias y realizar el seguimiento y la evaluación periódica de la ejecución del presupuesto, tendientes a incrementar la eficiencia institucional y la recaudación de las rentas aduaneras;

6) Autorizar al Director General de Aduanas la suscripción de convenios de cooperación técnica no reembolsable con organizaciones e instituciones nacionales y extranjeras en el ámbito de las aduanas. En el caso de cooperación internacional la negociación se realizará con participación del Ministerio de Economía, Planificación y Desarrollo;

7) Aprobar anualmente los estados financieros y la memoria institucional;

8) Autorizar la adquisición o enajenación de bienes inmuebles;

9) Conocer y aprobar, en el marco de lo establecido por la Ley 6-06, de Crédito Público, las solicitudes de autorización para contraer créditos o empréstitos;

10) Aprobar el nombramiento del Auditor Interno, en el marco de las normas del Sistema Nacional de Control Interno; y

11) Aprobar los informes generales y especiales que someta a su consideración el Director General de Aduanas.

En síntesis, el Consejo Superior de la Administración Tributaria es el responsable de definir y aprobar las políticas, estrategias y planes institucionales, así como de su seguimiento y evaluación.

D) Tutela de Aduanas e Impuestos Internos por Hacienda.

El artículo 6 de la Ley No.494-06, del Ministerio de Hacienda, dispone que “las Instituciones Descentralizadas y Autónomas que corresponden al área de competencia del Ministerio de Hacienda se regularán por sus respectivas leyes orgánicas, estando bajo la tutela y supervigilancia del Ministro de Hacienda,” agregando en su párrafo I que “la tutela y supervigilancia implica asegurar que el funcionamiento de las mismas se ajusta a las prescripciones legales que les dieron origen; velar que cumplan con las políticas y normas sectoriales y financieras vigentes y que operen en un marco de eficacia, eficiencia, calidad y satisfacción al ciudadano.”

Corresponde al Ministro de Hacienda presidir el máximo nivel de Gobierno de las Instituciones Descentralizadas y/o Autónomas creadas dentro de la materia de su competencia, se trate de juntas, consejos directivos, directorios o cualquier otro cuerpo colegiado. El Ministro de Hacienda no puede delegar en ningún otro funcionario la presidencia del Consejo Superior de la Administración Tributaria. De acuerdo con esta Ley, la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos son instituciones autónomas del Ministerio de Hacienda.

Es de esta manera que la Ley No.226-06, que otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Aduanas (DGA), señala que si bien la Dirección General de Aduanas (DGA) es un ente de derecho público con personalidad jurídica propia, estará sujeta, no obstante, a la vigilancia del Ministerio de Hacienda, el cual ejercerá sobre la Dirección General de Aduanas una potestad de tutela a los fines de verificar que su funcionamiento se ajuste a las disposiciones legales.

De igual manera se pronuncia el artículo 1 de la Ley No.227-06, que otorga a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) la calidad de ente de derecho público con personalidad jurídica propia, autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica, y patrimonio propio, al indicar que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) estará, no obstante, sujeta a la vigilancia del Ministerio de Hacienda, el cual ejercerá sobre ella una potestad de tutela a los fines de verificar que su funcionamiento se ajuste a las disposiciones legales.

Por su parte, el artículo 30 del Código Tributario señala que “la administración de los tributos y la aplicación de este Código y demás normas tributarias, compete a las Direcciones Generales de Impuestos Internos y de Aduanas, quienes para los fines de este Código se denominarán en común la Administración Tributaria”, agregando en su único párrafo que “corresponde al Ministerio de Hacienda, no obstante, ejercer la vigilancia sobre las actuaciones de los órganos de la Administración Tributaria, a los fines de verificar que su funcionamiento se ajuste a las disposiciones legales.”

De lo anterior se desprende que el Ministerio de Hacienda debe vigilar a la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas, a los fines de verificar que el funcionamiento de estas instituciones se ajuste a las disposiciones legales. Sin embargo, no queda claro respecto a cuáles prerrogativas conlleva esta “tutela” por parte del Ministerio de Hacienda.

Debido a su carácter autónomo de los entes públicos con personería jurídica, se entiende que la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas no son órganos dependientes del Ministerio de Hacienda, pero sí son instituciones autónomas enmarcadas dentro del Ministerio de Hacienda. Esa fue la razón esencial por la cual las leyes Nos.226-06 y 227-06 eliminaron el recurso jerárquico en contra de las decisiones de esos organismos, el cual antes se ejercía por ante el Ministerio de Hacienda en su antigua calidad de superior jerárquico de las oficinas recaudadoras de impuestos.

La potestad de tutela que tiene el Ministerio de Hacienda frente a la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas se limita, entonces, a verificar que el funcionamiento de estas instituciones se ajuste a las disposiciones legales.

TÍTULO IV

Código Tributario y Leyes Tributarias

CAPÍTULO I

Ambito de Aplicación del Código Tributario

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

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

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

Ante esta situación, y como paso de extrema importancia para comprender el ámbito de aplicación del Código Tributario, habría que recurrir, necesariamente, a las disposiciones contenidas en el párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, el cual establece que “cuando no existan disposiciones expresas en este Código para la solución de un

caso, regirán supletoriamente, en el orden en que se indican, las leyes tributarias análogas, los principios generales y normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del Derecho Privado que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario, con excepción de las sanciones represivas, las cuales serán únicamente las previstas expresamente en la ley.”

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

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

Con respecto a lo que es un tributo “interno” o un tributo “nacional” es preciso señalar que aunque no todos los autores clasifican los tributos de igual manera, podría afirmarse que los tributos “internos” son aquellos que no se aplican sobre el comercio exterior. En este sentido, los tributos al comercio exterior son los impuestos a la importación y exportación de mercancías, los cuales son administrados por la Dirección General de Aduanas, y todos los demás serían tributos internos, que son administrados por la Dirección General de Impuestos Internos. Los tributos “nacionales”, por su parte, serían aquellos que se aplican en todo el territorio nacional, con clara exclusión de los arbitrios municipales, que son administrados por los ayuntamientos de cada provincia.

En razón de que el artículo 1 del Código Tributario consagra que el mismo establece las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos, debe entenderse que el Código Tributario solo se aplica a los tributos internos nacionales. Por argumento a contrario, debemos admitir que, en principio, el Código Tributario no se aplica a los impuestos sobre importación y exportación de mercancías, los cuales son administrados por la Dirección General de Aduanas en virtud de la Ley No.3489, para el Régimen de Aduanas, ni a los arbitrios municipales, que son administrados por los ayuntamientos, en virtud de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios.

No obstante, es preciso señalar que el artículo 30 del Código Tributario expresa que “la administración de los tributos y la aplicación de este Código y demás normas tributarias, compete a las Direcciones Generales de Impuestos Internos y de Aduanas, quienes para los fines de este Código se denominarán en común, la Administración Tributaria,” agregando en su único párrafo que “corresponde al Ministerio de Hacienda, no obstante, ejercer la vigilancia sobre las actuaciones de los órganos de la Administración Tributaria, a los fines de verificar que su funcionamiento se ajuste a las disposiciones legales.”

La disposición anterior podría interpretarse en el sentido de que si Aduanas es un órgano de la Administración Tributaria, y el artículo 30 del Código Tributario señala que “la administración de los tributos y la aplicación de este Código y demás normas tributarias, compete a las Direcciones Generales de Impuestos Internos y de Aduanas”, entonces Aduanas se registraría por el Código Tributario. Sin embargo esto no es así, por las siguientes razones:

1) La Dirección General de Aduanas es un órgano de la Administración Tributaria, pero se rige por su propia Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas.

2) Si bien es cierto que el artículo 30 del Código Tributario expresa que “la administración de los tributos y la aplicación de este Código y demás normas tributarias, compete a las Direcciones Generales de Impuestos Internos y de Aduanas”, esto se debe a que en algunos tributos internos, tales como el ITBIS y el Impuesto Selectivo al Consumo que son recaudados en Aduanas en caso de importaciones, Aduanas actúa como un ente recaudador de los tributos internos consignados en el Código Tributario.

3) El párrafo III del artículo 1 de la Ley No.226-06, de Autonomía de la Dirección General de Aduanas, consignó que “las aduanas se registrarán también por las disposiciones de la Ley No.3489, del 14 de febrero de 1953, para el Régimen de las Aduanas, y sus modificaciones, siempre que no sean contrarias a las disposiciones contenidas en la presente ley; por la Ley No.11-92, del 16 de mayo de 1992, que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana, en lo que se refiere exclusivamente a los recursos y procedimientos jurisdiccionales, así como por los demás reglamentos y disposiciones legales para su funcionamiento.” Es decir, que Aduanas está regirá por dos leyes distintas:

- a) Por la Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas; y
- b) Por el Código Tributario, en lo referente a los recursos y procedimientos jurisdiccionales, es decir ante los tribunales.

CAPÍTULO II

Leyes que Aplica la Dirección General de Impuestos Internos

Además de la Ley No.227-06, que le otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), esta Dirección General administra otras leyes tributarias, entre las cuales se encuentran las siguientes:

I.- Código Tributario.

Anteriormente se dijo que de conformidad con el artículo 1 del Código Tributario el mismo únicamente puede aplicarse a todos los tributos que tengan el carácter de “internos nacionales”, tales como el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), el Impuesto Selectivo al Consumo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria y otros.

El Código Tributario establece las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos, consignando normas sobre la vigencia de la Ley en el Tiempo, el Derecho Supletorio, definiciones de contribuyentes, responsables, agentes de percepción o retención, las obligaciones y deberes de los sujetos pasivos y terceros, así como los deberes y facultades de la Administración Tributaria, tales como fiscalización, determinación y sanción.

Igualmente el Código Tributario contempla disposiciones sobre los modos de extinción de la obligación tributaria y las sanciones por su incumplimiento, los privilegios y garantías del crédito tributario, los procedimientos tributarios, los recursos administrativos ante la Administración Tributaria y los recursos judiciales ante el Tribunal Superior Administrativo, tales como el recurso contencioso tributario,

retardación, amparo, revisión y casación ante la Suprema Corte de Justicia. A su vez se consignan normas sobre las medidas cautelares, los procesos coactivos para el cobro de la deuda tributaria y las infracciones y sanciones tributarias, ya sean faltas tributarias o delitos.

En consecuencia, el Código Tributario es el ordenamiento jurídico por excelencia que se aplica a todos los tributos internos nacionales administrados por la Dirección General de Impuestos Internos. Pero además del Título I que establece las normas generales aplicables a todos los tributos internos nacionales, en la actualidad se encuentran incorporadas al Código Tributario distintas leyes especiales de impuestos, como son el Impuesto sobre la Renta, Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), Impuesto Selectivo al Consumo y el Impuesto sobre Activos.

A) Impuesto sobre la Renta.

Este impuesto se encuentra establecido en los artículos 267 y siguientes del Código Tributario y regulado por el Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 268 del Código Tributario establece la materia imponible de este tributo, al señalar que está sujeto al Impuesto sobre la Renta 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. Señala el Código en su artículo 284 que de la renta bruta se restarán los gastos necesarios efectuados para obtenerla, mantenerla y conservarla, incluyendo como gastos deducibles el pago de intereses, impuestos y tasas que graven los bienes que producen rentas gravadas, las primas de seguros, los daños extraordinarios, la depreciación de los bienes, las cuentas incobrables, gastos de investigación y experimentación y las pérdidas de años anteriores.

La tasa o alícuota de este impuesto es varía, dependiendo de si se trata de una persona física o una personal moral o jurídica, de la siguiente manera:

1) Personas Físicas. De acuerdo con el artículo 296 del Código Tributario, para las personas naturales residentes o domiciliadas en el

país, las sumas que resulten de aplicar la siguiente escala (para el año 2011):

Rentas hasta los RD\$371,124.00,	exentas;
La excedente a los RD\$371,124.01 hasta RD\$556,685.00,	15%;
La excedente de RD\$556,685.01 hasta RD\$773,173.00,	20%;
La excedente de RD\$773,173.01 en adelante,	25%.

Esta escala es ajustada anualmente por la inflación acumulada correspondiente al año inmediatamente anterior, según las cifras publicadas por el Banco Central de la República Dominicana.

2) Personas Morales. De acuerdo con el artículo 297 del Código Tributario, modificado por la Ley No.139-11 del año 2011, las personas jurídicas domiciliadas en el país pagarán el 29% sobre su renta neta gravable. A partir de junio del 2013 pagarán solo un 25%.

3) Establecimientos Permanentes de Personas del Extranjero. Estarán sujetos al pago de una tasa del 29% sobre sus rentas netas de fuente dominicana, según el artículo 298 del Código Tributario, modificado por la Ley No.139-11 del año 2011. A partir de junio del 2013 pagarán solo un 25%.

B) ITBIS.

El Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) se encuentra establecido en los artículos 335 y siguientes del Código Tributario y regulado por el Reglamento No.293-11, para la Aplicación del ITBIS, gravando la importación y transferencia de bienes industrializados y la prestación de servicios no asalariados. Este impuesto es conocido en otros países como Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Señala el numeral 1 del artículo 336 del Código Tributario que se entiende por bienes industrializados aquellos bienes corporales muebles que hayan sido sometidos a algún proceso de transformación. Por su parte, el artículo 3, numeral 3 del Reglamento No.293-11, para la Aplicación del ITBIS, define los servicios como "la Prestación y Locación de Servicios. A estos fines se considerará como servicio, la realización de una actividad que no conlleve la producción o transferencia de un bien o producto tangible, cuando se reciba a cambio un pago en dinero o en

especie, comisión, prima, tarifa, o cualquier otra forma de remuneración o sin contraprestación. Cuando la actividad la desempeñe una persona física en relación de dependencia con el beneficiario u otra persona, la misma no será considerada como servicio a los fines del artículo 335 del Código Tributario.”

De conformidad con el artículo 339 del Código Tributario la base imponible del ITBIS es la siguiente:

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

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

3) Servicios: El valor total de los servicios prestados, excluyendo la propina obligatoria.

La tasa o alícuota del impuesto es de un 16%, aplicable sobre la base imponible o monto de la operación. Existe tasa cero para las exportaciones, según el artículo 342.

Este impuesto debe ser pagado por las personas que transfieren bienes, es decir por las personas naturales, sociedades o empresas, nacionales o extranjeras, que realicen transferencias de bienes industrializados en ejercicio de sus actividades industriales, comerciales o similares; por importadores de bienes, es decir por aquellos que importen bienes gravados por este impuesto, por cuenta propia o ajena; y, por los prestadores o locadores de servicios gravados.

C) Impuesto Selectivo al Consumo.

De acuerdo con el artículo 362 del Código Tributario el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) grava la transferencia de algunos bienes de producción nacional a nivel de fabricante, su importación y la prestación o locación de los servicios descritos en el Código, tales como seguros y transacciones bancarias. Entre los bienes gravados con este impuesto están los vehículos, electrodomésticos, cervezas, bebidas

alcohólicas, productos del tabaco y otros. Señala el artículo 365 que son contribuyentes de este impuesto:

a) Las personas naturales, sociedades o empresas nacionales o extranjeras, que produzcan o fabriquen los bienes gravados por este impuesto, actuando en la última fase del proceso destinado a dar al bien la individualidad o terminación, aún cuando su intervención se lleve a cabo a través de servicios prestados por terceros.

b) Los importadores de bienes gravados por este impuesto, por cuenta propia o de terceros. En estos casos, el impuesto se liquidará y pagará conjuntamente con los impuestos aduaneros correspondientes, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento, según dispone el artículo 369 del Código.

c) Los prestadores o locadores de servicios gravados por este impuesto.

D) Impuesto sobre Activos.

Establecido en los artículos 401 y siguientes del Código Tributario este impuesto grava el activo de las personas jurídicas o físicas con negocios de único dueño, entendiéndose por activo imponible el valor total de los activos, incluyendo de manera expresa los inmuebles que figuran en el balance general del contribuyente, no ajustados por inflación y luego de aplicada la deducción por depreciación, amortización y reservas para cuentas incobrables. Se exceptúan de la base imponible de este impuesto las inversiones accionarias en otras compañías, los terrenos ubicados en zonas rurales los inmuebles por naturaleza de las explotaciones agropecuarias y los impuestos adelantados o anticipos.

La tasa de este impuesto es del 1% anual, calculado sobre el monto total de los activos imponibles. El impuesto se liquida en la misma declaración jurada del Impuesto sobre la Renta que presente el contribuyente. El pago del impuesto, cuando proceda, se efectuará en dos cuotas, venciendo la primera en la misma fecha límite fijada para el pago del Impuesto sobre la Renta y la segunda en el plazo de 6 meses contados a partir del vencimiento de la primera cuota.

El artículo 407 del Código señala que el monto liquidado por concepto de este impuesto se considerará un crédito contra el Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio fiscal declarado.

Por su parte, la Ley No.139-11, del año 2011, estableció por un período de 2 años un impuesto a los activos de las entidades de intermediación financiera, de un uno por ciento (1%) anual, sin que exceda la renta neta imponible antes del gasto generado por este impuesto calculado sobre el monto total de los activos financieros productivos netos promedio del ejercicio, a partir de los primeros setecientos millones de pesos (RD\$700,000,000.00) de cada entidad de intermediación financiera.

II.-Otras Leyes Tributarias.

En adición al Código Tributario existen otras leyes tributarias que contienen tributos internos nacionales y por ende son recaudados y administrados por la Dirección General de Impuestos Internos, en el entendido de que aún cuando estos impuestos estén contenidos en leyes especiales y no formen parte de la estructura integral del Código Tributario, los mismos se encuentran sometidos a los procedimientos, recursos y sanciones consignados en el Código Tributario, pues este Código rige para todos los tributos internos nacionales, ya sea que hayan sido o no incorporados al articulado del Código Tributario. Entre estas leyes encontramos las siguientes:

A) Bancas Deportivas.

La Ley 139-11, del año 2011, estableció en su artículo 4 que las bancas de apuestas a los deportes radicadas en el país deberán pagar al Estado dominicano anualmente un impuesto por operación, según la escala que se indica a continuación:

a) Las bancas deportivas radicadas en las áreas metropolitanas del Distrito Nacional, provincia Santo Domingo, San Cristóbal, Santiago de los Caballeros, San Francisco de Macorís, Puerto Plata y La Vega, deberán pagar doscientos veinticinco mil pesos (RD\$225,000.00) anuales.

b) Las restantes bancas deportivas radicadas en cualquier otro punto geográfico de la nación, pagarán al Estado dominicano ciento cincuenta mil pesos (RD\$150,000.00).

Párrafo I.- Este impuesto será pagado a la Dirección General de Impuestos Internos los primeros diez (10) días hábiles de cada mes, en

una doceava (1/12) parte del importe establecido en la parte capital de este artículo.

Párrafo II.- Las bancas deportivas debidamente autorizadas a aperturar deberán pagar al Estado dominicano, por concepto de registro o pago inicial de operaciones, la suma de quinientos mil pesos (RD\$500,000.00).

Párrafo III.- En adición al impuesto específico previsto en este artículo, se establece un impuesto de uno por ciento (1%) sobre las ventas u operaciones brutas de las bancas de apuestas a los deportes, el cual se pagará mensualmente a la Dirección General de Impuestos Internos.

Párrafo IV.- Los impuestos previstos en la parte capital y el Párrafo II del presente artículo tendrán una indexación anual equivalente al cien por ciento (100%) del índice de precios al consumidor (IPC) según los datos que determine en su publicación oficial el Banco Central de la República Dominicana.

Párrafo V.- Todas las jugadas múltiples comprendidas entre menos 10.01 hasta menos 12.99 se convertirán en menos 13.00 para ambos lados.”

B) Bancas de Lotería.

El artículo 4 de la Ley 139-11, del año 2011, modificó el artículo 36 de la Ley de Rectificación Tributaria, No.495-06, de fecha 28 de diciembre de 2006, para que en adelante establezca lo siguiente: “Artículo 36.- Se establece un impuesto único de treinta y cinco mil pesos (RD\$35,000.00) anuales a las bancas de lotería.

Párrafo I.- Este impuesto será pagado a la Dirección General de Impuestos Internos los primeros diez (10) días hábiles de cada mes, en una doceava (1/12) parte del importe establecido en la parte capital de este artículo, el cual tendrá una indexación anual equivalente al cien por ciento (100%) del índice de precios al consumidor (IPC) según los datos que determine en su publicación oficial el Banco Central de la República Dominicana.

Párrafo II.- En adición al impuesto específico previsto en la parte capital de este artículo, se establece un impuesto de uno por ciento (1%)

sobre las ventas u operaciones brutas de las bancas de lotería, el cual será recaudado mensualmente por la Dirección General de Impuestos Internos.

Párrafo III.- Las bancas de lotería debidamente autorizadas a aperturar deberán pagar al Estado dominicano a través de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), la suma de doscientos mil pesos dominicanos con 00/100 (RD\$200,000.00) , por concepto de Registro o Pago Inicial de Operaciones.

Párrafo IV.- El incumplimiento de esta obligación tributaria por parte de las bancas de lotería será sancionado conforme a las disposiciones establecidas en el Título I de la Ley No.11-92, de fecha 16 de mayo de 1992, Código Tributario de la República Dominicana.

Párrafo V.- Las bancas de loterías estarán sujetas al cumplimiento de los deberes formales que prevé el Código Tributario de la República Dominicana en lo referente al pago del impuesto sobre la renta y los demás tributos.

Párrafo VI.- Se establece que todo plan de premios de loterías de quinielas o terminales devolverá el setenta y dos por ciento (72%) de lo apostado, incluyendo las compañías concesionarias de loterías electrónicas. El incumplimiento de esta disposición conllevará la cancelación de la licencia de operación.”

C) *Casinos.*

La Ley No.351, del 6 de agosto de 1964, sobre Juegos de Azar, establece todo lo relativo a los Casinos de Juegos de Azar. El artículo 1 de la Ley No.139-11, del año 2011, modificó el artículo 14 de la Ley No.351, para consagrar lo siguiente:

“Artículo 14.- Se establece un impuesto como régimen simplificado para el pago del Impuesto sobre la Renta a la operación de los casinos de juego legalmente establecidos, basado en el número de mesas en operación, según la siguiente escala:

a. Los casinos con un volumen de mesas de juego en operación comprendidas entre 1 y 15 mesas pagarán, mensualmente, treinta y dos mil quinientos pesos (RD\$32,500.00) por cada una de las mesas.

b. Los casinos con un volumen de mesas de juego en operación comprendidas entre 16 y 35 mesas pagarán mensualmente, treinta y siete mil quinientos pesos (RD\$37,500.00) por cada una de las mesas que excedan la escala anterior. c. Los casinos con un volumen de mesas de juego en operación comprendidas desde la mesa 36 en adelante, pagarán mensualmente, cincuenta mil pesos (RD\$50,000.00) por cada una de las mesas que excedan la escala anterior.

Párrafo I.- Durante el horario autorizado en que el casino de juegos se encuentre abierto al público, y dentro de los horarios autorizados de operación, la operadora podrá retirar o incorporar mesas de juegos por períodos trimestrales regulados por la Comisión Nacional de Casinos, previa solicitud con un mínimo de diez (10) días de antelación al término del trimestre fiscal y aprobación de la misma por la Comisión Nacional de Casinos.

Párrafo II.- Estos impuestos serán pagados mensualmente en la Dirección General de Impuestos Internos, con remisión de copia del pago por parte del contribuyente a la Comisión Nacional de Casinos. La Dirección General de Impuestos Internos, dispondrá todo lo relativo a la percepción de dicho impuesto, cuyo cobro estará sujeto a las medidas coercitivas que regula la percepción de impuestos.

Párrafo III.- Los impuestos establecidos para las mesas de juego tendrán una indexación anual equivalente al cien por ciento (100%) del índice de precios al consumidor (IPC) según los datos que determine en su publicación oficial el Banco Central de la República Dominicana."

D) Combustibles Fósiles I. Ley No.112-00.

La Ley No.112-00, del 16 de noviembre del 2000, modificada por las Leyes 557-05 y 495-06, estableció un impuesto al consumo de combustibles fósiles y derivados del petróleo despachados a través de la Refinería Dominicana de Petróleo, S.A. (Refidomsa) u otra empresa, o importado al país directamente por cualquier otra persona física o empresa para consumo propio o para la venta total o parcial a otros consumidores. El impuesto es fijado en moneda local de curso legal, en RD\$ por cada galón americano de combustible.

Este impuesto grava con impuestos específicos la gasolina, gasoil, gas licuado de petróleo, kerosene y cualquier otro combustible

fósil. De acuerdo con el artículo 2 este impuesto debe ser indexado trimestralmente. En las importaciones este impuesto es fiscalizado por la Dirección General de Aduanas.

E) Combustibles Fósiles II. Ley No.557-05

El artículo 23 de la Ley No. 557-05 del año 2005, sobre Reforma Tributaria, modificado por el artículo 30 de la Ley 495-06, estableció un impuesto ad-valorem al consumo interno de combustibles fósiles, señalando lo siguiente:

“Artículo 23.- En adición al gravamen sobre combustibles fósiles y derivados del petróleo dispuesto por la Ley No.112-00, del 29 de noviembre de 2000, se establece un impuesto selectivo de dieciséis por ciento (16%) ad-valorem sobre el consumo interno de dichos combustibles fósiles y derivados del petróleo.”

Párrafo I.- La base imponible de este impuesto será el precio de venta fijado por la Secretaría de Estado de Industria y Comercio, mediante resoluciones dictadas al efecto semanalmente, menos los impuestos, márgenes de distribución y detalle y comisión de transporte.

Párrafo II.- Este impuesto deberá ser retenido y pagado a la DGII por las personas físicas o empresas procesadoras, refinadoras, suplidoras o distribuidoras de los productos gravados o por aquellas que se autoabastezcan directamente de los mismos.

Párrafo III.- La obligación del pago de este impuesto se genera con la primera transferencia interna, venta o compra para autoabastecimiento de los productos gravados. El pago debe ser realizado el primer día laborable de cada semana, en base a los precios fijados la semana anterior por el Ministerio de Industria y Comercio.

Párrafo IV.- La DGII establecerá a través de normas reglamentarias el procedimiento de pago de este impuesto para aquellas empresas que realicen compras directas para autoabastecimiento.

Párrafo V.- Los combustibles fósiles y derivados del petróleo destinados a la generación de energía eléctrica para ser utilizados por las Empresas Eléctricas de Generación que vendan energía al Sistema Eléctrico Nacional interconectado estarán exentas del presente impuesto.

Párrafo VI.- Se castigará como Delito Tributario la utilización con fines distintos a los que originan la exención dispuesta en la presente ley de los combustibles fósiles y derivados del petróleo.”

F) Compañías.

La Ley No.1041, del 21 de noviembre de 1935, estableció disposiciones relativas a la formación de compañías por acciones. En su artículo 9, modificado por el artículo 10 de la Ley No.173-07, del 12 de julio del 2007, de Eficiencia Recaudatoria, estableció que la constitución de compañías en comandita por acciones, compañías por acciones, estarán sujetas a un impuesto del 1% del capital social autorizado de las mismas. Este impuesto aplicará igualmente a las sociedades de hecho y en participación, debiendo el mismo ser calculado sobre la base del capital acordado en el contrato o acuerdo que da nacimiento a dicha sociedad. Los aumentos de capital pagarán el impuesto con esa misma tasa, sobre el monto incrementado. Los documentos de constitución de compañías o aumentos de capital estarán exentos de pago de impuestos sobre documentos previsto en la Ley No.2254, del 14 de febrero de 1950, y sus modificaciones y del 12% de la Ley No.5113, del 24 de abril de 1959, que modifica el artículo 2 de la Ley No.5054, del 18 de diciembre de 1958, y sus modificaciones.

En su párrafo I se dispuso que no obstante lo anterior, independientemente del monto de su capital social autorizado, el monto del impuesto a pagar por constitución de compañías y de sociedades y por los aumentos de capital de las mismas no serán nunca menor de RD\$1,000.00.

G) Operaciones Inmobiliarias.

La Ley No.831, promulgada el 1 de marzo de 1945, sujetó a un impuesto proporcional los actos intervenidos por los Registradores de Títulos, indicando en su artículo 1 que estarán sujetos al pago de un derecho proporcional todos los actos intervenidos por los Registradores de Títulos, con las limitaciones y excepciones que la propia ley establece. Este derecho proporcional recae sobre el valor que los mismos representen, enuncien, expresen o envuelvan, y será aplicado:

- a) A todo acto voluntario traslativo de propiedad inmobiliaria;

b) A toda sentencia de adjudicación que no sea dictada sobre licitación realizada en beneficio de un coheredero o de un copartícipe;

c) A todo acto constitutivo de hipoteca, de anticresis, de usufructo, de servidumbre y de arrendamiento, cuya duración exceda de seis meses; y

d) A todo acto de cesión o traspaso de los derechos arriba indicado.

El artículo 3 de esta Ley, modificado por el artículo 20 de la Ley No.288-04 y por el artículo 7 de la Ley No.173-07, del 12 de julio del 2007, de Eficiencia Recaudatoria, consignó que se le aplicará un impuesto unificado de un 3% a las transferencias inmobiliarias establecidas en las Leyes No. 831, del 5 de marzo de 1945, que sujeta a un impuesto proporcional los actos intervenidos por los registradores de títulos; No.32, del 14 de octubre de 1974, sobre la contribución del 2% sobre las operaciones inmobiliarias (actos traslativos); No.3341, del 13 de julio de 1952, que establece un impuesto adicional sobre las operaciones inmobiliarias; No.5113, del 24 de abril de 1959, que modifica el artículo 2 de la Ley No.5054, del 18 de diciembre de 1958, y sus modificaciones, y No.2254, del 14 de febrero de 1950, y sus modificaciones.

Están también sujetas a este impuesto las transferencias de inmuebles adquiridos por medio de préstamos otorgados por las entidades de intermediación financiera del sistema financiero y las cooperativas, siempre que la vivienda adquirida o el solar destinado para este fin con dichos préstamos, tenga un valor superior a RD\$1,278,666.00, valor este que será ajustado anualmente por inflación. (Valor actualizado por inflación para el año 2011)

El impuesto del 3% se aplicará sobre el valor del inmueble transferido, y sustituirá todos los impuestos indicados en las referidas leyes. Los impuestos de transferencia deberán ser pagados dentro del plazo de 6 meses contados a partir del momento en que se hubiese perfeccionado dicho acto traslativo de propiedad. Luego del vencimiento de este plazo, será obligatorio el pago íntegro del impuesto del 3%, más los recargos, intereses y multas aplicables de conformidad con el Código Tributario.

En lo que se refiere a otras operaciones inmobiliarias, el artículo 8 de la Ley No.173-07 señala que se aplicará un impuesto unificado de un 2% ad-valorem a todas las demás operaciones inmobiliarias gravadas

por las leyes Nos.2914, de 1890, sobre Registro y Conservación de Hipotecas; 831, de 1945, que sujeta a un impuesto proporcional los actos intervenidos por los registradores de títulos; No.32, de 1974, sobre la contribución del 2% sobre las Operaciones Inmobiliarias; No.3341, de 1952, que establece un impuesto adicional sobre las operaciones inmobiliarias; No.5113, de 1959, que modifica el artículo 2 de la Ley No.5054, de 1958, y sus modificaciones, y No.2254, de 1950, modificada por las Leyes Nos. 210, de 1984, y 80-99 de 1999.

Estarán también sujetas a este impuesto las operaciones inmobiliarias derivadas o resultantes de préstamos otorgados por las entidades de intermediación financiera del sistema financiero, siempre que dicha operación sea por un valor superior a RD\$1,278,666.00, valor este que será ajustado anualmente por inflación. Este impuesto se aplicará sobre el valor de la operación inmobiliaria de que se trata." (Valor actualizado por inflación para el año 2011)

H) Propiedad Inmobiliaria (IPI).

El artículo 1 de la Ley No.18-88, modificado por Ley No.288-04 del 2004, estableció un impuesto anual denominado Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria, que es determinado sobre el valor que establezca la Dirección General de Catastro Nacional. De acuerdo con el artículo 2 de esta Ley, modificado por la Ley No.557-05, del 2005, los inmuebles gravados con este impuesto son los siguientes:

a) Aquellos destinados a viviendas y a actividades comerciales pertenecientes a personas físicas, cuyo valor incluyendo el del solar donde estén edificados, sea superior a RD\$5,000,000.00, ajustados anualmente por inflación;

b) Los solares urbanos no edificados.

Queda excluida de este impuesto aquella vivienda cuyo propietario haya cumplido los 65 años de edad, siempre que dicha vivienda no haya sido transferida de dueño en los últimos 15 años, y su propietario únicamente posea como propiedad inmobiliaria dicha vivienda.

La tasa de este impuesto es de un 1% del valor determinado para los mismos. Esta tasa se aplicará sobre el excedente del valor del inmueble, luego de deducidos los RD\$5 millones de pesos no gravados. Este

impuesto será pagadero por el propietario en cuotas semestrales, dentro de los primeros diez días del mes siguiente a la fecha de pago, en la Agencia Local de Impuestos Internos correspondiente.

I) Sucesiones y Donaciones.

La Ley No.2569, del año 1950, consagra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señalando en su artículo 1 que 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 de aquel en que se realiza por disposición de última voluntad del causante. El impuesto tendrá por base:

- a) Todos los bienes, muebles e inmuebles situados en el país; y
- b) Todos los bienes muebles cual sea su naturaleza y situación, cuando el *de-cujus* sea dominicano o haya tenido su último domicilio en el país.

Con respecto a las donaciones, el artículo 15 de esta Ley dispone que toda transmisión de bienes hecha por acto de donación entre vivos esté sujeta al pago de este impuesto.

De acuerdo al artículo 6, modificado por el artículo 16 de la Ley de Reforma Tributaria No.288-04 del 2004, la tasa de este impuesto será de un 3% de la masa sucesoral, luego de realizadas las deducciones correspondientes, para el caso de las sucesiones. Mientras que para las donaciones la tasa del impuesto será el 25% del valor de la donación. Los recursos y sanciones aplicables para este impuesto serán los establecidos en el Título I del Código Tributario.

J) Tragamonedas.

Fueron permitidas mediante Ley No.96-88, promulgada el 31 de diciembre de 1988, para operar solo en los casinos. Luego la Ley No.29-06, al establecer un impuesto a las máquinas tragamonedas ubicadas en las Bancas Deportivas, legalizó la instalación de esas máquinas en dichas bancas. El artículo 5 de la Ley No.139-11, del año 2011, modificó el artículo 3 de la Ley No.96-88 del 31 de diciembre de 1988, y sus modificaciones, para consignar lo siguiente: "Artículo 3.- Se establece un

impuesto como régimen simplificado para el pago del Impuesto sobre la Renta de cinco por ciento (5.0%) sobre las operaciones o ventas brutas de cada máquina tragamonedas en operación e instalada legalmente y sin importar su ubicación geográfica, el cual será pagado mensualmente a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Párrafo.- Se establece que todo plan de premios para las máquinas tragamonedas no podrá ser menor de un ochenta y cinco por ciento (85%) como devolución al público.

K) Vehículos de Motor.

1) Placas.

El artículo 9 de la Ley No.241, del 28 de diciembre de 1967, sobre Tránsito de Vehículos de Motor, modificado por el artículo 1 de la Ley No.225-07 del 2007, establece un impuesto anual sobre derecho de circulación de vehículo de todo tipo, de acuerdo a la tarifa siguiente:

a) Los vehículos con más de 5 años de fabricación pagarán como derecho de circulación la suma de RD\$1,200.00; y

b) Los vehículos con 5 años o menos de fabricación pagarán como derecho de circulación la suma de RD\$2,200.00.

El artículo 2 de la Ley No.225-07 del 2007 consagró que los impuestos establecidos como pago del impuesto anual sobre derecho de circulación de vehículos de todo tipo serán ajustados cada año fiscal por la tasa de inflación correspondiente, según cifras publicadas por el Banco Central de la República Dominicana.

2) Transferencias.

Señala el artículo 9 de la Ley No.173-07 del 2007, de Eficiencia Recaudatoria, que se aplicará un impuesto unificado del 2% ad-valorem a las transferencias de vehículos de motor.

Este impuesto sustituye todos los impuestos aplicados a las transferencias de vehículos de motor y se aplica sobre el valor del vehículo transferido, sustituyendo todos los impuestos indicados en otras leyes.

El impuesto de transferencia deberá pagarse dentro del plazo de 3 meses contados a partir del momento en que se hubiese perfeccionado el acto traslativo de propiedad del vehículo. Las transferencias liquidadas y pagadas luego del vencimiento de este plazo estarán sujetas, además del pago íntegro del impuesto unificado del 2% ad-valorem, a los recargos, intereses y multas aplicadas, de conformidad con lo previsto en el Código Tributario.

3) Denuncia de Traspaso.

Dispone el artículo 1 de la Ley No.492-08 que las personas físicas o morales que mediante acto auténtico o bajo firma privada traspasen la propiedad de un vehículo de motor, cuyo certificado de propiedad haya sido expedido a su nombre por la Dirección General de Impuestos Internos, podrán denunciar la transferencia del vehículo en cuestión ante dicha dependencia, mediante la presentación de los siguientes documentos:

a) Una copia original del acto de transferencia debidamente legalizada por un notario público y registrado por ante el registro civil correspondiente;

b) Una copia de la matrícula; y

c) Copias de las cédulas de identidad y electoral del vendedor y el comprador, más el pago de un impuesto de RD\$300.00.

La Dirección General de Impuestos Internos hará constar en el expediente correspondiente al vehículo en cuestión la denuncia de la transferencia, así como el nombre, apellido y generales de la ley del nuevo adquiriente, datos que deberán hacerse constar en cualquier certificación de propiedad que se expida sobre el vehículo.

De acuerdo con el artículo 4 de esta Ley la Dirección General de Impuestos Internos no aceptará la renovación de la placa, ni la inscripción de ninguna oposición de garantía, sobre el referido vehículo, hasta tanto el adquiriente del mismo no haya satisfecho el pago de los impuestos correspondientes a la transferencia del mismo, o lo que es lo mismo, no haya puesto el vehículo a su nombre.

L) Zonas Francas Comerciales.

La Ley No.397, promulgada el 2 de enero de 1969, señala en su artículo 1 que se establece el pago de una contribución de un 5% sobre el monto total de las ventas brutas que se realicen en las Zonas Francas situadas en el Centro de los Héroes de Constanza, Maimón y Estero Hondo, en las que se instalen en cualquier aeropuerto internacional del país y en los salones de exhibición de dichas tiendas en los hoteles, una vez deducido el 5% mensual del producto de dichas ventas brutas, establecido a favor del Ayuntamiento del Distrito Nacional, por la Ley No.657, del 12 de marzo de 1965, en lo que respecta a las tiendas de las Zonas Francas del mencionado Centro.

M) Zonas Francas de Exportación.

El artículo 11 de la Ley No.139-11 estableció un impuesto a las ventas que realicen al territorio aduanero dominicano las empresas establecidas en las Zonas Francas de Exportación., señalando en su párrafo III lo siguiente: "Párrafo III. Las empresas de zonas francas cuando transfieran bienes o presten servicios a una persona física o jurídica en la República Dominicana estarán sometidas al pago de una tasa de dos punto cinco por ciento (2.5%) por concepto de Impuesto sobre la Renta sobre el valor de las ventas brutas realizadas en mercado local, según establezca la normativa correspondiente, el cual será pagado en la Dirección General de Impuestos Internos mediante los medios que disponga esta institución."

CAPÍTULO III

Leyes que Aplica la Dirección General de Aduanas

Además de la Ley No.226-06, del año 2006, que le otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Aduanas (DGA), esta Dirección General aplica otras leyes tributarias, que son las siguientes:

I.- Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas.

La Ley No.3489, de fecha 14 de febrero de 1953, para el Régimen de las Aduanas, y sus modificaciones, es la ley que rige la relación jurídica aduanera que surge a consecuencia de la aplicación de los impuestos al comercio exterior, en especial la importación y exportación de mercancías, regulando los derechos y obligaciones de la Dirección General de Aduanas y de los contribuyentes, así como los procedimientos y recursos administrativos.

Dispone el artículo 1 de esta Ley que las Aduanas nacionales se regirán por la presente ley y demás disposiciones legales y reglamentarias establecidas para su funcionamiento. Deberán proceder al cobro de los derechos previstos en el Arancel de Importación y Exportación, de los otros impuestos, derechos y servicios a su cargo y al cumplimiento de todas las disposiciones que les estén atribuidas por leyes y reglamentos especiales.

La Dirección General de Aduanas funciona a través de sus oficiales y empleados, considerándose oficiales de Aduanas el Director General de Aduanas, los Subdirectores, los Inspectores, los Colectores de Aduanas y los Sub-Colectores de Aduanas.

A) Puertos Habilitados.

Las operaciones aduaneras y regímenes aduaneros, tales como importación, exportación, trasbordo, tránsito, cabotaje y otros, así como

los servicios para los movimientos de cargas relativos al comercio exterior, tales como estiba, desestiba, arrimo, remolque, practica, carga y descarga en puertos y aeropuertos, solo podrán realizarse en los puertos habilitados. Sin embargo, excepcionalmente podrán realizarse operaciones en puertos no habilitados, donde no haya aduanas, mediante el cumplimiento de las medidas de control y vigilancia, especialmente establecidas a ese efecto.

B) Barco con Destino a Puerto Dominicano.

Toda embarcación o capitán de buque que reciba carga en puertos extranjeros con destino a puertos dominicanos, deberá presentar un manifiesto que contenga el nombre y clase del buque, su tonelaje, nacionalidad, matrícula y tripulantes, nombre del capitán, el consignatario del buque y puerto de donde procede, nombre del puerto o puertos a que se destinan las mercancías, cantidad y clase de bultos, su contenido, el peso bruto de ellos, el número y la marca correspondiente a cada bulto lo que conduzca, así como el nombre del embarcador y del consignatario.

En virtud de los artículos 20 y 21 de la Ley No.226-06 el requisito de factura consular fue derogado en nuestro país.

Cuando llegue a puerto dominicano el capitán del buque deberá entregar a la Aduana dos índices alfabéticos de acuerdo con el manifiesto, formulado por la primera letra de la marca de cada importador, expresando además la cantidad, clase y número de dichos bultos, así como también la naturaleza de su contenido. Asimismo, dos listas de los bultos que están en la custodia del contador del buque. Estos paquetes deberán ser solamente los de mucha importancia o valor y de pequeño tamaño que puedan ser depositados en la oficina, en el camarote, o en la caja de seguridad del contador del buque.

C) Conocimiento de Embarque.

Toda mercancía que se embarque por carga para los puertos habilitados de la República deberá ser despachada con los documentos exigidos en la ley. Los embarcadores en puertos extranjeros de mercancías destinadas a la República deben entregar al Cónsul 5 ejemplares del conocimiento de embarque y 3 de la factura comercial consular firmada

bajo juramento y redactada en idioma castellano, expresando en ella lo siguiente:

a) Nombre del embarcador y del dueño de la mercancía; el de la persona o consignatario a quien se remita; el lugar en que es embarcada y el puerto a que se destina; la clase, nacionalidad y nombre del buque y nombre de su Capitán;

b) 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 las facturas; material, peso neto, cantidades, dimensiones y el nombre de los efectos contenidos en dichos bultos, de acuerdo con las previsiones de la Ley de Aranceles en vigor;

c) En las facturas no se incluirán efectos destinados a más de un consignatario;

d) Los bultos de un mismo contenido, peso y forma, señalados con una misma marca y número, pueden comprenderse en una misma partida;

e) Todas las facturas deben estar acompañadas de los correspondientes ejemplares del conocimiento de embarque, en los cuales constarán las marcas, número, cantidad y clase de bultos, su contenido, peso bruto, el tipo y monto del flete, así como también cualquier otro gasto que cobre la compañía de transporte; y

f) Si los interesados alegan ignorancia del idioma castellano, lo manifestarán al Cónsul, quien podrá aceptar en este caso las facturas en idioma extranjero.

D) Llegada de los Buques al País.

Después de la llegada de un buque procedente del extranjero al primer puerto o aeropuerto dominicano, la Aduana requerirá a todo Capitán de buque, ya venga este con carga o en lastre, lo siguiente:

a) El manifiesto o manifiestos certificados; los manifiestos suplementarios y las listas de bultos bajo la custodia del Contador del buque;

b) Las listas de los efectos para repuestos del buque, la de tripulantes y la de rancho;

c) Las listas de los pasajeros y de sus equipajes; y

d) Los índices alfabéticos a sobre la cantidad, clase y número de dichos bultos, así como también la naturaleza de su contenido.

Los Capitales de buques certificarán, bajo juramento en el libro que al efecto lleva la Aduana, que la carga está de conformidad con lo que rezan los documentos anteriores. Los empleados de la Aduana anotarán en dicho libro el día y la hora en que hubieren efectuado su visita.

E) Descarga de los Buques.

Ningún Capitán de buque podrá descargar sin obtener permiso escrito del Interventor de Aduana o sin haber entregado el manifiesto de embarque. La Aduana llevará un registro escrito y completo de la carga que fuere descargada para los fines de comprobación, levantándose un proceso verbal del caso. Los bultos se verifican para determinar si hay bultos de más o de menos. Si hay bultos en exceso de los anotados en el manifiesto, serán depositados en la aduana hasta su disposición final. Si hubo intención de fraude al descargar los bultos de más, o si no se hubieren dado explicaciones satisfactorias, serán comisados dichos bultos y vendidos en pública subasta, aplicándose, además, las sanciones pertinentes.

Cuando en el manifiesto figuren bultos cuyas facturas no hayan sido recibidas, quedarán depositados en la Aduana hasta que sean recibidas, salvo que se preste fianza por la entrega de dichos bultos. Los bultos no descargados pueden ser entregados en el puerto de destino. No serán cobrados los derechos e impuestos sobre los bultos no descargados o que no hayan sido declarados en el manifiesto del buque. Cuando aparezcan bultos descargados que no estén consignados en el manifiesto del buque, se aplicará multa.

F) Declaración de Importación.

1) Declaración.

El importador o consignatario de las mercancías presentará a la Aduana, dentro de los 4 primeros días laborables siguientes al de la llegada del buque, el original del conocimiento de embarque y un

ejemplar de la factura comercial, acompañados de 4 manifiestos del mismo tenor, en los formularios oficiales correspondientes. Toda mercancía que se declare después de los 10 días tendrá un recargo de 3% mensual por el primer mes o fracción del primer mes, y de 5% mensual por cada mes o fracción de mes después del primer mes sobre el valor verdadero de la mercancía.

Anteriormente se exigía para el pago de los derechos e impuestos que el importador o consignatario depositara junto con el manifiesto una fianza en efectivo o mediante cheque certificado, por un valor que correspondía aproximadamente al monto de los derechos e impuestos. Sin embargo, este requisito de fianza fue derogado por la Ley No.68-82 y en la actualidad se exige el pago antes de retirarse las mercancías de las Aduanas.

2) Factura Comercial.

Si el importador no hubiere recibido la factura comercial no se detendrá por esta razón el despacho de la importación correspondiente, pero deberá entregar a la Aduana dicho documento en un plazo de un mes a partir de la fecha de la presentación del manifiesto.

Es importante señalar que mediante Resolución 42-10 del Congreso Nacional la República Dominicana aprobó la Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compra Venta Internacional de Mercancías, del 11 de octubre del 2009.

G) *Aforo o Reconocimiento.*

Antes de proceder al reconocimiento de las mercancías los oficiales de Aduana confrontan los manifiestos con las facturas presentadas por los importadores o sus consignatarios, y con las que hayan recibido en pliegos cerrados y sellados, anotándose al pie del manifiesto si está correcto o en caso de errores, la diferencia que fuere encontrada.

El reconocimiento de las mercancías se hace en la Aduana, pudiendo efectuarse fuera de ella cuando se trate de artículos inflamables, expuestos a corrupción y bultos de provisiones cuyo despacho pueda hacerse fácilmente, así como el de aquellos bultos que por su volumen, peso y demás circunstancias no puedan ser fácilmente llevados a los

depósitos, conforme lo disponga dicha oficina. El reconocimiento es hecho por los oficiales de Aduana designados al efecto y en la forma que determine el Interventor de la Aduana, en presencia del importador o consignatario, si desea asistir. El reconocimiento o acto único de aforo comprende:

- a) La verificación o examen de las mercancías;
- b) Su peso cuenta o medida;
- c) Su valoración;
- d) Su clasificación en una determinada posición del arancel; y
- e) La liquidación de los gravámenes adeudados o de los cuáles se estuviere eventualmente exentos.

Finalizada la operación del reconocimiento o aforo sus resultados son comprobados por el oficial de Aduana revisor, quien se encuentra facultado para introducirle las enmiendas pertinentes, debiendo notificar sus resultados al importador, para que dentro del plazo de 5 días laborables proceda el pago, en dinero efectivo o mediante cheque certificado, de la totalidad de los gravámenes liquidados y retire su mercancía en el plazo que se indique.

H) Mercancías a Depósito.

Las mercancías pueden ser declaradas a depósito hasta por un período de 3 meses, prorrogables, siempre en almacenes particulares. La Dirección General de Aduanas no tiene ni opera depósitos aduaneros, sino la Autoridad Portuaria Dominicana en virtud de la Ley No.70, de fecha 17 de diciembre de 1970. La Ley No.456, de fecha 3 de enero de 1973, establece los depósitos fiscales y las normas sobre depósitos de reexportación y consolidación de carga.

Mientras las mercancías se encuentren legalmente declaradas a depósito el consignatario o interesado conserva la opción de reembarcarlas o declararlas a consumo. De las mercancías declaradas a depósito se podrá disponer de uno o más bultos completos para declararlos a consumo, reembarque o abandono. El dueño y ocupante de un almacén es responsable de la seguridad de las mercancías depositadas en el mismo, y los oficiales de Aduana no tendrán otra obligación o responsabilidad que la del cobro de los derechos e impuestos.

I) Impuestos de Importación.

1) Liquidación.

Una vez finalizado el aforo se procederá con la liquidación de los impuestos y gravámenes de importación. Señala el artículo 53 de la Ley de Aduanas No.3489 que los derechos e impuestos que deben ser pagados sobre las mercancías de importación serán los que rijan el día en que fueran declarados a consumo. Las mercancías se consideran declaradas y consumo el día de la presentación de los documentos de importación.

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 debe presentarle a la Dirección General de Aduanas un formulario, mejor conocido como declaración 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, ya sea declaración a consumo, régimen de zonas francas, admisión temporal u otro régimen aduanero especial.

Una vez presentada la declaración 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.

De acuerdo al artículo 69 de la Ley General de Aduanas el reconocimiento o acto único de aforo comprende las siguientes fases:

- a) La verificación o examen de las mercancías;
- b) Su peso cuenta o medida;

- c) Su valoración;
- d) Su clasificación en una determinada posición del arancel; y
- e) La liquidación de los gravámenes adeudados o de los cuáles se estuviere eventualmente exentos.

Inmediatamente el oficial de Aduana revisor termina lo debe notificar al importador mediante la entrega del ejemplar de la planilla correspondiente, para que si éste estuviere conforme con la liquidación de los gravámenes, así lo exprese, devolviéndola debidamente firmada para que continúen los trámites y proceder a su cancelación y pago de los impuestos dentro del plazo de 5 días laborables, en dinero efectivo o mediante cheque certificado. En caso contrario, dentro de este mismo plazo, deberá presentar las objeciones o reclamaciones motivadas que estime pertinentes.

Si la Aduana no acepta las objeciones o reclamaciones presentadas por el importador o consignatario se lo notificará a éste devolviéndose el ejemplar de la planilla respectiva para que proceda al pago del monto reclamado. Disponen los artículos 185 y 186 de la Ley No.3489, modificados por la Ley No.226-06, de Autonomía de la Dirección General de Aduanas, que si el interesado no estuviere conforme con la decisión rendida en reclamación ante el Director General, podrá recurrir ante el Tribunal Superior Administrativo, mediante un recurso contencioso tributario, el cual, al igual que los recursos de amparo, retardación, revisión y casación, estarán sujetos a las reglas, formas y plazos previstos para los mismos en el Código Tributario.

No obstante, si el reclamante desea retirar sus mercancías de la Aduana deberá pagar la totalidad de los gravámenes liquidados objeto de su reclamación, dejando muestras suficientes de ellas, cuando proceda para los efectos del estudio y decisión superior. Podrá, sin embargo, pagar y recurrir contra el mismo.

2) Reliquidación de Impuestos.

Señala el artículo 118 de la Ley No.3489, que dentro de un plazo que no excederá de 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. Estas liquidaciones deberán ser pagadas dentro del plazo de 5 días laborales, contados desde su notificación, siguiéndose el mismo procedimiento indicado para las liquidaciones. Vencido este plazo se impondrá un recargo del 1% mensual por el primer o fracción del mismo, y el 2% mensual a partir del segundo mes sobre la suma a que asciende dicha liquidación. Vencido el plazo máximo de los 2 meses Aduanas puede proceder al cobro compulsivo de los gravámenes insolutos y los recargos.

En virtud del Principio de Legalidad Administrativa se entiende que la Administración Tributaria, en este caso particular la Dirección General de Aduanas, solo 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 dado facultad para hacer. 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 una determinación por otra determinación o liquidación que ella misma ha efectuado, como sería el caso de la liquidación que realiza la Dirección General de Aduanas o la autoliquidación que practican los particulares que no son impugnadas por Aduanas.

Lo cierto es que en razón del Principio de Legalidad Administrativa se entiende que el Fisco únicamente puede modificar la 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 2 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. 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 2 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.

No obstante, es discutible si la reliquidación debe efectuarse dentro de estos 2 años o si por el contrario una notificación de inicio de revisión dentro de estos 2 años interrumpe o suspende la prescripción de los 2 años, dando lugar a que la revisión y reliquidación pueda efectuarse con posterioridad. Por nuestra parte y en virtud de que el artículo 118 habla de que la reliquidación debe hacerse dentro de este plazo y de que la Ley de Aduanas no contempla la figura de la suspensión o interrupción, entendemos que la reliquidación debe hacerse dentro del período de 2 años contemplado en la ley.

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 1% por el primer mes o fracción de mes en mora, y del 2% partir del segundo mes sobre la suma a que asciende dicha reliquidación. Transcurrido 2 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 este tiene derecho a elevar el Recurso de Reclamación ante el Director General de Aduanas y si no queda conforme puede posteriormente interponer un recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.

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.

3) Reembolso de Impuestos.

Establece el artículo 119 de la Ley No.3489 que se reembolsarán dentro de un plazo que no excederá de 2 años a contar de la fecha en que se efectuó el pago definitivo, los derechos e impuestos que hayan

sido cobrados de más, por error de aforo, de cálculo, o de cualquier otra naturaleza, que sea debidamente comprobado.

4) Derechos de Puerto.

Los derechos de puerto y los demás derechos e impuestos que las leyes ponen a cargo de los Capitanes serán cobrados a los consignatarios del buque.

J) Retiro de las Mercancías.

La mercancía consignada "a la orden" solo puede ser despachada a la persona que posee legalmente el original del conocimiento de embarque debidamente endosado por el embarcador, o al presunto destinatario que pueda probar a satisfacción de la Aduana que la mercancía le corresponde legítimamente.

Los importadores o consignatarios deben retirar sus bultos despachados en un plazo de 2 días laborables, bajo pena de tener que pagar por el tiempo que los dejen en los almacenes, los derechos o tasas por uso de almacenes. Para el retiro de las mercancías llegadas por "Expresos Aéreos" se concede un plazo de 10 días, contados a partir de la llegada de la nave aérea conductora.

K) Abandono de Mercancías Importadas.

Seis meses después de haber concluido el reconocimiento de todas las mercancías expresadas en un manifiesto, sin que estas sean extraídas de las Aduanas, se consideran como abandonadas, y se procederá a su venta en pública subasta a beneficio de quien corresponda. Se dispondrá en la misma forma del equipaje, de las encomiendas postales y de los expresos aéreos abandonados por sus dueños, importadores o consignatarios. Se consideran igualmente abandonados y se dispondrá en la misma forma, después de 6 meses de su llegada, las mercancías que consten en el manifiesto de la carga del buque y que no hayan sido declaradas por sus dueños o consignatarios y de los Expresos Aéreos que no hayan sido retirados.

No obstante, el propietario de las mercancías puede abandonar expresamente las mismas, cuando el interesado hace renuncia por

escrito dirigido a la Aduana, conforme al artículo 94 de la Ley No.3489. La mercancía que se abandona al Fisco se venderá en pública subasta, para cubrir el total de los derechos o impuestos. Ningún funcionario o empleado del servicio aduanero podrá rematar directa ni indirectamente mercancías puestas en venta pública por las Aduanas.

L) Exportación de Mercancías.

Para el despacho de un buque se requiere que el Consignatario haya presentado al Interventor de Aduanas el manifiesto general de las mercancías embarcadas debidamente firmado en sextuplicado, el cual deberá contener los datos siguientes:

1) Clase, nombre y nacionalidad del buque, su tonelaje, nombre del Capitán, fecha de salida, nombre del Consignatario y puerto de destino;

2) Cantidad y clase de bulto, su contenido, marcas, número y peso bruto; y

3) Nombre del embarcador, valor comercial de la mercancía y país de destino final de ésta.

Al manifiesto general se anexarán 2 ejemplares de los conocimientos de embarque correspondientes a cada partida embarcada, en los cuales constarán además de los requisitos arriba indicados, el tipo y monto del flete, así como también cualquier otro gasto que cobre la compañía de transporte. Igualmente se anexarán al manifiesto general 2 copias de las facturas comerciales correspondientes a cada partida embarcada, y dos copias de la lista de pasajeros en la cual se indicará nombre, nacionalidad, destino y bultos de equipaje de cada uno de ellos.

De acuerdo con el artículo 120 de la Ley No.3489, los derechos e impuestos de exportación estarán a cargo de los exportadores y serán pagados por éstos antes del despacho del buque.

M) Cabotaje

El Cabotaje es el tráfico que se hace directamente por mar entre los puertos de la República. Todo buque despachado de cabotaje que tocara en puertos extranjeros, será considerado como de procedencia extranjera,

y lo mismo su cargamento. El Capitán o Consignatario de todo buque cabotero deberá presentar a la Aduana un manifiesto en sextuplicado debidamente firmado, de la clase de mercancía que conduce.

N) Tránsito.

Dispone el artículo 135 que el tránsito de mercancías para puertos extranjeros será permitido, siempre que así se declare en el puerto de partida y en caso de emergencia, por medio de una petición especial a la llegada del buque al puerto dominicano. Toda declaración de tránsito estará acompañada de una fianza satisfactoria, para cubrir el montante de los derechos, cualquier multa que fuere impuesta y gastos imprevistos, y dicha fianza no será cancelada, sino contra entrega de la tornaguía del puerto extranjero a donde fue destinada la mercancía.

En los casos de mercancías en tránsito para puertos extranjeros el Agente o Consignatario del buque presentará a la Aduana un manifiesto en triplicado expresando las marcas, números, cantidad y clase de bulto; peso bruto, descripción de la mercancía, valor de ésta y puerto de destino. Los bultos serán marcados y su transporte permitido, bien directamente a los puertos extranjeros o con escala en otro puerto dominicano por tierra al igual que por mar.

Ñ) Régimen de Admisión Temporal.

La Ley No.84-99 derogó la antigua Ley No.69, sobre Admisión o Importación Temporal de mercancías al país y estableció un sistema de apoyo a las exportaciones que consta de los siguientes mecanismos: 1) Reintegro de los Derechos y Gravámenes Aduaneros, 2) Compensación Simplificada de Gravámenes, el 3) Régimen de Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo.

En su artículo 2 se expresa que se establece el reintegro de los derechos y gravámenes aduaneros pagados sobre las materias primas, insumos, bienes intermedios, etiquetas, envases y material de empaque importados por el propio exportador o por terceros (indirectos), cuando los mismos hubieran sido incorporados a bienes de exportación, o en el caso de aquellos productos que sean retornados al exterior en el mismo estado en que ingresaron al territorio aduanero dominicano. En todo caso, el monto de reintegro no excederá el importe de los gravámenes

arancelarios pagados. Asimismo, quedan exentos del pago de derechos y gravámenes aduaneros los bienes exportados con carácter temporal para fines de ser sometidos a operaciones de reparación, mejoramiento o similares.

Por su parte, el artículo 6 de esta Ley 84-99 dispone que las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, titulares de empresas que sean exportadoras de bienes, tendrán derecho a una compensación de los gravámenes aduaneros pagados por anticipado por un monto no mayor al equivalente al 3% del valor Libre a Bordo o Valor FOB de las mercancías exportadas. En cualquier circunstancia o bajo cualquier denominación el monto de la compensación o devolución, a que se refiere este artículo, no debe exceder al importe de los gravámenes aduaneros pagados por anticipado.

Asu vez, el artículo 12 establece el reembolso del ITBIS y del Impuesto Selectivo al Consumo pagados al adquirir materias primas y bienes intermedios, tanto importados como de producción nacional, cuando estos hayan sido incorporados a bienes de exportación, agregando en su único párrafo que los productores locales de materias primas, insumos, envases y etiquetas, se considerarán exportadores indirectos a los fines de recibir los beneficios de la presente ley, sujeto a los procedimientos establecidos en el Reglamento de Aplicación de la presente ley.

Dispone el artículo 13 que las ventas de productos provenientes del territorio aduanero nacional a las empresas localizadas en las Zonas Francas Industriales de Exportación, serán consideradas como exportaciones *in situ* a los fines de recibir los beneficios de la ley, añadiendo que las ventas de materias primas, insumos, bienes intermedios, empaques y etiquetas que se realicen a las empresas que gocen de exenciones arancelarias en virtud de contratos especiales con el Estado Dominicano se les otorga el beneficio de la ley, siempre que las mismas se circunscriban a las mercancías autorizadas en dichos contratos y solo durante la vigencia de los mismos.

O) Agentes de Aduana.

Señala el artículo 153 de la Ley No.3489 que se entenderá por Agente de Aduana toda persona física o moral que gestione ante la Aduana en nombre y representación de terceros, para lo cual se requiere

de una licencia especial. De acuerdo con el artículo 157 toda persona física o moral que ejerza como Agente de Aduana será solidariamente responsable ante el Fisco con su representado del pago de los derechos e impuestos causados por la importaciones de mercancías que gestione dicho agente así como también por cualquier otra obligación o sanción pecuniaria resultante de infracciones a las leyes impositivas que se originen a consecuencia de su mandato. Para estos fines deben prestar fianza.

En la actualidad los Agentes de Aduana se encuentran regulados por la Resolución No.84-05, de fecha 11 de mayo del 2005, del Ministerio de Hacienda.

No obstante, cualquier persona, por si misma o mediante cualquier empleado suyo, puede gestionar ante la Aduana el despacho o entrega de su carga siempre que en ésta no estén interesadas terceras personas.

P) Consignatario de Buque.

De acuerdo con *Domingo V. Budic*, en su obra *Diccionario del Comercio Exterior*, el consignatario de buque o agente naviero es aquel "mandatario que actúa por el armador en diversa calidad según los casos; ya representando al armador de manera permanente y general con relación a todos los barcos de su flota que hacen el mismo recorrido, como el llamado "agente de línea" o "agente marítimo general", ya con relación a un solo buque o a un solo viaje, para cuyo caso se reserva preferentemente la expresión "consignatario del buque" o "agente marítimo" propiamente dicho."

Según dispone el artículo 161 de la Ley de Aduanas No.3489, son responsables de los derechos de puerto causados y de los demás derechos o impuestos que las leyes ponen a cargo de los Capitanes, así como también de las multas que se impusieren a estos por las faltas en que incurrieren. Para ser consignatario de buque se requiere de una licencia especial y prestar fianza.

Q) Contrabando.

De conformidad con el artículo 167 de la Ley No.3489 se califica delito de contrabando la introducción o la salida del territorio nacional,

así como el transporte interno, la distribución, el almacenamiento, o la venta pública o clandestina de mercancía, implementos, productos, géneros, maquinarias, repuestos materiales, materias primas, objetos y artículos con valor comercial o artístico que hayan sido pasados o no por las Aduanas del país, en complicidad o no con cualquier funcionario o autoridad, sin haber cumplido con todos los requisitos ni satisfecho el pago total de los derechos e impuestos previstos por las leyes de importación y de exportación. Además, el tráfico con mercancías exoneradas, sin llenar previamente los requisitos de la Ley de Exoneraciones, para la venta de las mismas.

El delito de contrabando se comprueba cuando el poseedor de una mercancía cualquiera no pueda presentar, a requerimiento de autoridad competente, en un plazo de 24 horas laborales siguientes al día de haber sido sorprendido, la documentación comprobatoria de que ha cumplido con todas las disposiciones fiscales contenidas en este artículo, o que adquirió dicha mercancía de una persona que a su vez pueda probar, dentro de ese mismo plazo, que ha cumplido con todos los requisitos hará recaer sobre ésta las sanciones previstas para el delito de contrabando conjuntamente con el poseedor de la mercancía.

En ningún caso se aceptará el alegato de la adquisición de la mercancía, por parte del poseedor, de persona o personas desconocidas, como liberatorio de las sanciones establecidas por esta Ley, y el poseedor será considerado, para todos los fines de la misma, como el infractor responsable.

La tentativa de contrabando se castigará como el hecho consumado y los cómplices sufrirán las mismas penas que los autores. Constituye una presunción de posesión fraudulenta el hecho de que los objetos, productos, géneros o mercancías introducidos o sacados clandestinamente carezcan de las marcas, sellos o estampillas que han debido fijárseles de acuerdo con las Leyes, decretos o reglamentos. La acción para la persecución o represión del delito de contrabando prescribe a los 3 años, contados desde la fecha en que se hubiere cometido.

Más adelante, en esta misma obra, estudiaremos el Delito de Contrabando, al analizar el tema de las Infracciones y Sanciones Tributarias.

R) *Comiso*.

Establece el artículo 196 que serán comisados, entre otros, los objetos comprendidos en cada uno de los casos siguientes:

a) El buque cabotero que se haya empleado o haya ayudado a hacer contrabando en la costa o en el mar. Además, las mercancías extranjeras sujetas a impuestos descargadas o llevadas a descargar a los puertos habilitados sin permiso previo de los Colectores de Aduana, así como el bote o cualquier otro medio de transporte en que se conduzca, excepto en casos de daño o fuerza mayor;

b) El cargamento de cualquier buque que trate de cargar o descargar o que haya estado cargando o descargando en los puertos no habilitados, así como el buque con todos sus enseres, aparejos, canoas, botes y todo lo demás de que se haya servido para el embarque o desembarque. Los efectos de procedencia extranjera que se encuentren ocultos y depositados en los puertos no habilitados;

c) Efectos de procedencia extranjera que se encuentren ocultos, acopiados, almacenados o depositados en casas, bohíos, chozas y otros lugares de la costa, que sean sospechosos o sospechados de fraude, siempre que los interesados no comprueben la introducción legal de dichos objetos. Asimismo serán comisados los carros, bestias, enseres y todos los demás medios de transporte de que los contrabandistas y sus cómplices hubieren hecho uso, sin tomar en cuenta quienes sean sus propietarios. Asimismo, todo buque que procedente del extranjero, se encuentre sin fundamento legal, en puerto no habilitado, así como sus enseres aparejos y todo su cargamento;

d) Todo buque que se le pruebe haber hecho viaje de un puerto extranjero a los puertos o costas de la República sin haber sido despachado legalmente, o haber recalado en puerto no habilitado para la importación;

e) Cuando al efectuarse el reconocimiento se encuentren mercancías de más de las declaradas en la factura, el valor sujeto a impuesto o la cantidad en exceso será agregado al manifiesto y los correspondientes derechos recaudados, y se le impondrá al importador una multa igual al doble del valor de los impuestos sobre la mercancía. En los casos de declaración fraudulenta, el Colector impondrá, además la pena de comiso del bulto completo. En estos casos se concede un

límite de tolerancia para que el comiso no pueda efectuarse cuando la diferencia encontrada en exceso no pase del 10% del valor de la mercancía declarada; y

f) Todos los artículos de exportación que se encuentren de más de los declarados en lo manifiestos, en el acto de despacharse el buque, si hubiere intención probada de cometer fraude y todos los efectos de prohibida importación que se encuentren en las aduanas en el acto de reconocimiento.

En todos los casos de comiso se instruirá un proceso verbal en que se denunciarán las infracciones cometidas con los detalles correspondientes respecto del infractor o de los infractores.

S) Recurso de Reclamación o Reconsideración.

Señala el artículo 178 de la Ley No.3489 que el Director General de Aduanas decidirá sobre las reclamaciones que le sometan los importadores, exportadores u otros interesados por inconformidad con la aplicación, por parte de las Aduanas, de las leyes y reglamentos aduaneros y de las leyes tributarias cuya aplicación esté a cargo de las Aduanas. La reclamación deberá hacerse por escrito motivado que se entregará al Interventor de la Aduana contra cuya decisión se reclame, dentro de los 10 días subsiguientes a la entrega de la liquidación que mediante recibo, le haya hecho dicha Aduana, o de la comunicación de la decisión contra la cual se reclame.

T) Recurso Contencioso Tributario.

Contra las decisiones del Director General de Aduanas podrá recurrirse ante el Tribunal Superior Administrativo, mediante un Recurso Contencioso Tributario. Este recurso contencioso se rige por el Código Tributario, conforme al párrafo III del artículo 1 de la Ley No.226-06, de Autonomía de la Dirección General de Aduanas, el cual consignó que "las aduanas se regirán también por las disposiciones de la Ley No.3489, del 14 de febrero de 1953, para el Régimen de las Aduanas, y sus modificaciones, siempre que no sean contrarias a las disposiciones contenidas en la presente ley; por la Ley No.11-92, del 16 de mayo de 1992, que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana, en lo que se refiere exclusivamente a los recursos y procedimientos

jurisdiccionales, así como por los demás reglamentos y disposiciones legales para su funcionamiento.”

II.- Ley No.14-93, sobre Arancel de Aduanas.

La Ley No.14-93, promulgada el 26 de agosto de 1993, sobre Arancel de Aduanas, aprobó el Arancel de Aduanas de la República Dominicana, cuya estructura se basa en la Nomenclatura de Designación y Codificación de Mercancías del Sistema Armonizado y se aplica a la universalidad de los productos y a la totalidad del comercio exterior del país. En este arancel se describen los productos e impuestos arancelarios que se aplican sobre la importación de mercancías. En este sentido, el artículo 6 de esta Ley señala que “las mercancías que ingresen al territorio nacional quedan sometidas al pago de los gravámenes y al cumplimiento de las formalidades establecidas en la presente ley.”

De acuerdo con su artículo 3 su aplicación se normará por las disposiciones generales, las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura y sus notas legales, complementarias y adicionales de sección o capítulo contenidas en esta ley. Las notas explicativas actualizadas del sistema armonizado, emanadas del Consejo de Cooperación Aduanera constituyen, igualmente, elementos de referencia para su interpretación y aplicación.

Dispone el artículo 4 de esta Ley No.14-93 que el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Aduanas quedan facultados para crear y/o suprimir subpartidas, a los fines de adaptar la nomenclatura arancelaria a la evolución del comercio exterior del país, sin que esto involucre la modificación de gravámenes. Asimismo quedan facultadas para incorporar las actualizaciones de la nomenclatura del sistema armonizado emanadas del Consejo de Cooperación Aduanera. La entrada en vigencia de estas modificaciones se realizará mediante resolución expresa del Ministerio de Hacienda, en coordinación con la Dirección General de Aduanas, la cual deberá ser publicada en un periódico de circulación nacional. La valoración de las mercancías objeto del comercio exterior seguirá siendo facultad de la Dirección General de Aduanas.

Asimismo, esta Ley faculta a la Dirección General de Aduanas para resolver las consultas sobre fijación de partidas arancelarias. La creación

de sub-partidas por el Ministerio de Hacienda originadas a petición de las partes interesadas, será tramitada a dicha Dirección General, acompañada del informe técnico respectivo.

El pago de los gravámenes arancelarios se liquidará sobre la base imponible del valor CFI (Costo, Seguro y Flete), expresada en moneda nacional, de acuerdo con el tipo de cambio oficial vigente en la fecha en que dichas mercancías fueran declaradas a consumo, según expresa la Ley No.14-93 en su artículo 7.

TÍTULO V

Potestades o Facultades de la Administración Tributaria

Introducción

Al tratarse el tema de la Administración Pública y de sus potestades se dijo que en virtud del Principio de Legalidad Administrativa las potestades que esta puede disfrutar tenían que serle expresamente atribuidas por la ley. Pues bien, en materia tributaria las facultades que tiene la Administración Tributaria también deben circunscribirse a la esfera de las disposiciones legales.

Para poder realizar eficientemente sus funciones de órgano encargado de la administración y recaudación de los impuestos, la Administración Tributaria, entendiéndose por esta la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos, ambas bajo la tutela del Ministerio de Hacienda, requiere de atribuciones legales que le permitan cumplir correctamente con el mandato de la ley. Necesita exigir de los particulares el cumplimiento de la obligación tributaria, para lo cual tendrá que dictar normas que faciliten el control y administración de los tributos, expedir cierto tipo de certificaciones, efectuar investigaciones o fiscalizaciones en los negocios y libros de los contribuyentes, determinar o estimar el impuesto que deben pagar los obligados, adoptar medidas cautelares para garantizar el cobro de la deuda tributaria e imponer sanciones a los evasores o morosos.

Para tales fines la ley ha puesto a cargo de la Administración Tributaria poderes que la facultan a actuar en determinadas circunstancias contra actuaciones u omisiones de los administrados, aunque sujeta al cumplimiento de requisitos y condiciones. Estos poderes se conocen bajo el nombre de Potestades o Facultades de la Administración Tributaria, entre las cuales se citan las más importantes:

- 1) Normativa o Reglamentaria;
- 2) Fiscalizadora;
- 3) Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria;
- 4) Sancionatoria;
- 5) Coacción Administrativa;
- 6) Expedir Certificados;
- 7) Adoptar Medidas Cautelares; y
- 8) Emitir Títulos Ejecutorios.

CAPÍTULO I

Potestad Normativa o Reglamentaria

I. Principios Generales de la Potestad Reglamentaria.

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

La facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo se justifica, según *Brea*, porque “no se pueden ejecutar las leyes, particularmente las administrativas, sin disponer de la facultad de reglamentar su ejecución” (El Sistema Constitucional Dominicano). Sin embargo, entendemos que esto no es del todo correcto, pues existen leyes que se bastan así mismas, sin necesidad de un reglamento.

Pero el poder reglamentario no es absoluto. En efecto, otorgarle al Poder Ejecutivo una potestad de tal magnitud sería echar por la borda todo el ordenamiento legal y la seguridad jurídica consagradas en el

Estado de Derecho. Si bien en virtud de este poder reglamentario el Poder ejecutivo juega un doble papel de sujeto y creador de normas jurídicas, el mismo se encuentra subordinado a la ley y al derecho, limitado por exigencias formales.

Pero antes de pasar al análisis de los límites y características de los reglamentos y normas que puede expedir el Poder Ejecutivo, y tal vez otros órganos de la Administración Pública, es preciso no confundir el reglamento con un acto administrativo. En efecto, si bien el Poder Ejecutivo emite el reglamento mediante un acto administrativo, en su esencia el reglamento no puede ser considerado como tal en virtud de las diferencias que distinguen a uno del otro, aún cuando ambos constituyen instrumentos jurídicos capaces de contener derechos y obligaciones. A manera ilustrativa indicamos tres de sus principales distinciones:

a) El reglamento tiene un carácter general y abstracto, que se aplica a todos; el acto administrativo tiene un carácter particular y concreto, dirigido a determinadas personas;

b) El reglamento crea derecho y forma parte del ordenamiento jurídico; el acto administrativo es un medio de aplicación de la ley y el derecho; y,

c) Es discutible si la potestad de dictar reglamentos solo corresponde al Presidente de la República o si también la ley adjetiva puede atribuir esta facultad a otros órganos de la Administración Pública. Por su parte, dictar actos administrativos es una potestad general de todos los órganos de la Administración.

II.- Límites Reglamentarios.

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

- a) Competencia del Organismo;
- b) Jerarquía del Orden Jurídico;
- c) Ajuste al Procedimiento;

- d) Respeto al Orden Público;
- e) Correcto Uso del Poder Discrecional; y
- f) Materia Reglamentaria.

A) Competencia del Órgano.

1) Presidente de la República.

De conformidad con el artículo 128, numeral 1, letra b), de la Constitución, es atribución del Presidente de la República, en su condición de Jefe de Estado, “promulgar y hacer publicar las leyes y resoluciones del Congreso Nacional y cuidar de su fiel ejecución. Expedir decretos, reglamentos e instrucciones cuando fuere necesario.” En consecuencia, la potestad reglamentaria corresponde al Presidente de la República como jefe supremo de la Administración Pública. Esta potestad reglamentaria no se limita a una materia en especial, sino que tiene un ámbito general, aplicable a cualquier materia. Sin embargo, en ningún momento el Presidente de la República puede emitir un decreto o reglamento que sea contrario a la Constitución o las leyes, como veremos más adelante.

Es claro, pues, que la Constitución le otorga al Presidente de la República la atribución de emitir reglamentos. Sin embargo, los reglamentos, principalmente los llamados delegados, con los cuales la ley deja al Poder Ejecutivo completar partes no sustanciales de las leyes, han sido frecuentemente criticados, considerando que ningún poder del Estado puede delegar en otros sus atribuciones constitucionales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4 de la Constitución, que establece que los poderes “no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes.”

Sobre lo anterior *Brea*, en su obra *El Sistema Constitucional Dominicano*, afirma que “la delegación a la que se refiere la Constitución es a la total y no a una delegación parcial para una materia determinada y aislada.” Por nuestra parte no creemos que se trate en sí de una delegación, sino de un poder atribuido expresamente por la propia Constitución, al consignar expresamente en su artículo 128 la potestad

que tiene el Presidente de la República de dictar reglamentos, sin mencionar o distinguir sobre áreas o materias, lo cual implica la facultad de emitirlos en la generalidad de los casos, es decir con o sin ley previa que lo autorice. Sin embargo, es obvio que ningún reglamento puede completar las partes sustanciales de una ley, pues el artículo 4 de nuestra Constitución prescribe con claridad que los poderes “no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes.”

Por lo tanto, el reglamento no es una delegación de atribuciones, pues se trata de dos cosas distintas: Una cosa es legislar, lo cual corresponde con exclusividad al Poder Legislativo, sin facultad para delegar en ningún otro poder público la emisión de las leyes y sus partes esenciales, y otra cosa distinta es Reglamentar, que implica dictar normas para facilitar la aplicación de las leyes, nunca para completar la ley ni corregir sus lagunas y mucho menos para modificar la ley o contradecirla. Lo anterior es precisamente el límite del reglamento.

El artículo 128 de la Constitución, al conferirle al Presidente de la República el poder reglamentario, no constituye una excepción al principio general de la no delegación de poderes, consignado en el artículo 4 de la misma Constitución, pues en ningún momento se puede legislar a través de un reglamento. Aún cuando en la doctrina y hasta en algunas jurisprudencias extranjeras se discute si la facultad reglamentaria constituye un poder limitado para legislar, conferido por la Constitución al Presidente de la República, entendemos que no es así, pues en ninguna parte de nuestra Constitución se establece esta excepción ni se dice que el Presidente de la República puede legislar a través de los reglamentos.

2) Delegación del Poder Reglamentario. Normas Generales.

En vista de lo antes señalado conviene cuestionarnos acerca de cómo funciona el Poder Reglamentario en la República Dominicana, en especial sobre los siguientes aspectos: a) Puede el Presidente de la República delegar en uno de sus Ministros u órgano administrativo la facultad de emitir reglamentos?; y b) Puede la ley atribuir la Potestad Reglamentaria a un órgano de la Administración Pública, distinto del Presidente de la República?

a) Delegación del Poder Reglamentario del Presidente de la República a sus Ministros.

Un aspecto de suma importancia lo constituye el hecho de determinar si el Presidente de la República tiene calidad para delegar en sus Ministros la potestad reglamentaria que le ha sido atribuida por la Constitución. El principio general de que lo delegado no puede delegarse y partiendo de que la Constitución es de estricta interpretación y solo otorga al Presidente de la República esa potestad, el poder reglamentario a cargo del Presidente de la República parece que no puede delegarse en ninguno de sus funcionarios.

No obstante, sobre la delegación reglamentaria del Presidente de la República en manos de un Ministro u órgano administrativo, es obvio que esta delegación resultaría inconstitucional, salvo que se trate de reglamentos internos, sin efectos jurídicos respecto de los terceros, pues el Principio de Indelegabilidad de las Atribuciones constitucionales, consignado en el artículo 4 de la Constitución, prohíbe esta delegación del Presidente de la República a sus Ministros, al señalar que los poderes públicos 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 esta Constitución y las leyes.

A este respecto conviene transcribir dos sentencias de las Cortes mexicanas, citadas por *Martínez*, en su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, donde se analizan los poderes reglamentarios. No obstante es preciso aclarar que los artículos que allí se indican no corresponden a la legislación dominicana, sino mexicana, y que los principios que en ellas se mencionan no necesariamente son aplicables en nuestro ordenamiento jurídico.

“Si el Ejecutivo dicta una disposición de carácter legislativo, en uso de la facultad que la Constitución le otorga para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes y por medio de ella crea una obligación de naturaleza general, pero dicha disposición no tiene un carácter autónomo, ya que su finalidad es la de evitar situaciones que condena un precepto constitucional, es decir es una disposición que tiende a la exacta observancia de una ley expedida por el Poder Legislativo, esto obliga a considerar tal disposición desde un punto de vista legal y doctrinal, como un acto reglamentario, sin que para ello

sea óbice que exista un reglamento sobre la misma materia, porque no hay indisponibilidad legal de que respecto de una misma ley se expidan varios reglamentos simultáneos o sucesivos; pero conforme a nuestro régimen constitucional, sólo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el Ejecutivo, en el caso de la facultad reglamentaria, que únicamente puede ser ejercida por el titular de este Poder, sin que en la Constitución exista una disposición que lo autorice para delegar en alguna otra persona o entidad la referida facultad, pues ni el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación; por tanto, sostener que la Ley de Secretaría de Estado encarga a la de Economía la materia de monopolios y que esa Ley, fundada en el artículo 90 de la Constitución debe entenderse en el sentido de que dicha Secretaría goza de cierta finalidad de aquella, que no es otra que la de fijar la competencia general de cada Secretaría, pero sin que por ello puedan actuar en cada materia sin ley especial, ni mucho menos que la referida ley subvierta los principios constitucionales, dando a las Secretarías de Estado facultades que conforme a la Constitución sólo corresponden al titular del Poder Ejecutivo; es decir, que conforme a los artículos 92, 93 y 108 de la Constitución, los Secretarios de Estado tienen facultades ejecutivas y gozan de cierta autonomía en las materias de su ramo y de una gran libertad de acción, con amplitud de criterio para resolver cada caso concreto sin someterlo al juicio y voluntad del Presidente de la República que es el único titular del Ejecutivo, que tiene el uso y el ejercicio de la facultades ejecutivas.”

Una segunda sentencia mexicana señala que “no tienen validez los que emiten (refiriéndose a los reglamentos) los Secretarios de Estado, ya que tienen carácter de medidas para ejecutar la ley y proveer a su exacta observancia, atribución que está reservada al Presidente de la República, en el inciso I del artículo 89 de la Constitución Federal, y se viola también la Ley de Secretaría de Estado, que sólo faculta a los funcionarios subalternos para expedir reglamentos interiores.”

Por otra parte, y conforme a las sentencias mexicanas antes indicadas, parece que la facultad para reglamentar las leyes solo correspondería al Presidente de la República y no a los Ministros o Secretarios de Estados, a menos que se trate de reglamentos administrativos o internos de cada departamento, ya que se trataría en tal caso de una delegación de atribuciones.

b) Atribución por Ley del Poder Reglamentario a Organos Administrativos.

Por otra parte, surge la disyuntiva, como dijimos antes, de saber si una ley del Congreso Nacional puede otorgarle a un órgano administrativo, distinto del Presidente de la República, la potestad de emitir reglamentos o sus similares, tales como las Normas Generales que emite la Administración Tributaria.

Giuliani, en su Derecho Financiero, afirma que siendo la potestad reglamentaria inherente a la función administrativa, no puede negarse que también la poseen en cierta medida, algunos órganos de la administración, tanto más cuanto la materia financiera origina problemas de gran complejidad técnica, que exige decisiones rápidas y frecuentes, agregando que esta interpretación ha sido aceptada por la justicia federal en la Argentina, al establecer que si bien, en principio, es inaceptable la delegación de poderes específicos para legislar, el Congreso puede confiar al Poder Ejecutivo o algún cuerpo administrativo la regulación de los pormenores y detalles necesarios para la ejecución de la ley.

Navarrine y Asorey, en su obra Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, nos dicen con respecto a las Normas Generales que puede emitir el Fisco en Argentina, que “puesto que se trata de una delegación, en el órgano recaudador, de las facultades reglamentarias que la Constitución le otorga al Poder Ejecutivo, la Corte Suprema ha declarado válida tal regulación, en cuanto tiene por finalidad regular pormenores y detalles necesarios para la implementación de la ley.”

Sin embargo, y aunque entendemos la necesidad de que la ley autorice a algunos órganos administrativos a emitir reglamentos, como sucede con las Normas Generales de la Administración Tributaria, que en realidad son reglamentos limitados y específicos, desde el punto de vista de la Constitución dominicana esta atribución legal puede ser cuestionada. Se trata, pues, no de justificar su utilidad práctica, que puede ser que la tenga, sino su legalidad desde el punto de vista constitucional, pues más adelante veremos como estas Normas Generales tienen “carácter obligatorio respecto de los contribuyentes, responsables del cumplimiento de obligaciones tributarias y terceros”, según el artículo 34 del Código Tributario y a través de ellas el Fisco puede “instituir y suprimir agentes de retención, de percepción e información”, conforme al artículo 35 del mismo Código, con las consecuentes obligaciones

fiscales que se derivan del carácter de Responsable o Sustituto de la obligación tributaria.

Es claro que en virtud del artículo 4 de la Constitución las atribuciones constitucionales no pueden delegarse, salvo los casos que de manera expresa y especial la Constitución pueda permitir, lo que nos lleva entonces a la búsqueda de alguna disposición constitucional que le permita al Congreso Nacional dictar una ley, atribuyéndole el poder reglamentario a un órgano administrativo distinto del Presidente de la República.

Sobre este particular no encontramos ninguna norma constitucional que le permita al Congreso Nacional autorizar a un órgano administrativo a emitir reglamentos, sino que, por el contrario, existe una disposición que parece prohibir esta situación. Se trata del artículo 93, inciso p), de la Constitución, que al referirse a las atribuciones del Congreso Nacional establece que este poder legisla y fiscaliza en representación del pueblo y a él le corresponde en materia legislativa, “legislar acerca de toda materia que no sea de la competencia de otro poder del Estado y que no sea contraria a la Constitución”, de donde se desprende, por argumento a contrario, que el Congreso Nacional no puede legislar acerca de cualquier materia que sea de la competencia de otro poder del Estado. Si como hemos explicado emitir reglamentos es una atribución conferida por la Constitución al Presidente de la República, según el artículo 128, numeral 1, letra b), de la Constitución, entonces parecería que una ley no puede otorgarle a ningún otro Poder u órgano del Estado la potestad reglamentaria.

Por eso entendemos que respecto al sistema jurídico dominicano resultan inaplicables las anteriores sentencias e interpretaciones adoptadas por las Cortes argentinas, citadas por *Giuliani y por Navarrine y Asorey*, en obra citada, aún cuando se trate de la delegación de aspectos no sustanciales de la ley.

No obstante, y aún cuando todavía en nuestro país los tribunales no se han pronunciado sobre este aspecto, debemos señalar que en la práctica nuestra teoría no es la que predomina en la República Dominicana, pues existen muchas leyes del Congreso Nacional que expresamente autorizan a órganos administrativos a dictar reglamentos o normas generales para la mejor ejecución de las leyes puestas a su cargo, como se verá más adelante al examinar la facultad reglamentaria en materia

tributaria. Lo que no es permitido, repetimos, es que sea el Presidente de la República quien delegue en algún otro órgano administrativo, como sería un Ministro, sus facultades constitucionales de reglamentar las leyes.

Por tanto, cuando es la propia ley quien autoriza, y a veces exige, a un Ministro o Director General a reglamentar o emitir normas generales, no se están delegando facultades del Poder Ejecutivo o Legislativo en estos funcionarios, sino que el Congreso Nacional interpreta la Constitución en un sentido favorable a admitir que una ley sí puede otorgar la facultad reglamentaria a un órgano distinto del Presidente de la República.

En consecuencia, se trata de un tema muy controversial donde se pone en dudas si la Potestad Reglamentaria es otorgada por la Constitución con exclusividad al Presidente de la República y por tanto si el Poder Legislativo mediante ley puede otorgar esta potestad a otros órganos o poderes del Estado, sin violar el Principio de la Indelegabilidad de las Atribuciones de los Poderes Públicos y sin constituir una Usurpación de Poderes. Finalmente sería interesante en su oportunidad conocer mediante sentencia la opinión del Tribunal Constitucional sobre este asunto.

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

B) Jerarquía del Orden Jurídico.

Se ha expresado que las normas reglamentarias se encuentran subordinadas a la Constitución y las leyes. Pues bien, el orden piramidal o jerárquico de las normas define el alcance y límites del reglamento.

El orden jerárquico normativo, es decir aquel que se refiere al puesto que ocupa cada norma jurídica dentro del ordenamiento legal, colocado en rango de superioridad a inferioridad es como sigue: Constitución de

la República, Ley Adjetiva, Reglamento, Decreto, Ordenanzas, Normas Generales, Instrucciones y Circulares.

De la misma forma que una ley no puede ser contraria a los preceptos constitucionales, los reglamentos no pueden contradecir los preceptos legales, ni siquiera los principios generales del derecho, pues su finalidad no es crear derechos y obligaciones, sino facilitar la aplicación de la ley. Tal y como afirma *Luqui* "la atribución reglamentaria del Poder Ejecutivo se circunscribe a establecer los modos, formas y procedimientos necesarios para poner en ejecución las leyes, pero sin alterar su espíritu con excepciones reglamentarias." (Derecho Constitucional Tributario)

Asimismo, son apropiadas las palabras de *Avilés* cuando afirma que "la potestad reglamentaria de ejecución debe limitarse, precisamente, a permitir la implementación de lo que ya contiene la propia ley y no puede reemplazar a ésta," agregando que "en nuestra opinión es precisamente la consagración de la legalidad de los tributos o reserva de ley como una garantía constitucional la que excluye la posibilidad de la remisión normativa en estas materias, salvo en cuanto a la precisión de conceptos indeterminados que se establezcan en la ley, institución esta última más bien interpretativa." (Legalidad Tributaria, Garantía Constitucional del Contribuyente). No obstante, es nuestra opinión que un reglamento no puede interpretar una ley, pues la ley tiene su propia interpretación.

C) *Ajuste al Procedimiento.*

Dada la importancia que revisten los reglamentos como fuente del ordenamiento jurídico y en vista de su peligrosidad potencial para la libertad y seguridad ciudadana, su elaboración y aprobación se encuentra sometida al cumplimiento de procedimientos y trámites previamente establecidos. Así, por ejemplo, en algunos países se establece que para su elaboración deben solicitarse las opiniones de los interesados y las observaciones que estos hagan ser conservadas o que después de su aprobación el mismo sea ratificado por un Consejo de Ministros. Aunque en nuestro país no existe un procedimiento establecido legalmente, se entiende que el mismo es elaborado en el órgano de la Administración que más relación tiene con la materia a reglamentar, se somete a la consultaría jurídica del Poder Ejecutivo para las observaciones pertinentes y posteriormente es aprobado y emitido

por el Presidente de la República, en ejercicio de lo dispuesto por el artículo 128 de la Constitución.

Los reglamentos, además de contener todos los elementos esenciales de un acto administrativo, tales como órgano competente, no ser contrario a la Constitución y las leyes, finalidad pública, etc., deben contener otras formalidades, como son motivación, lugar y fecha de emisión, firma, etc., y deben ser publicados en la Gaceta Oficial o en un periódico de amplia circulación nacional.

D) Respeto al Orden Público.

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

Se ha dicho que el artículo 128 de la Constitución otorga la potestad reglamentaria al Presidente de la República, sin distinción o especificación de materia. Esto significa que el Presidente de la República no requiere de la existencia de una ley adjetiva previa para reglamentar las materias que juzgue necesaria. Puede reglamentar con ley o sin ley, pues es una atribución constitucional.

La autorización que hace la Constitución para que puedan dictarse reglamentos contiene una orden intrínseca de que el mismo debe ajustarse a las leyes adjetivas, a los principios generales del derecho y las demás normas del ordenamiento jurídico. En este sentido, un reglamento no puede contradecir principios generales y en consecuencia no puede ser, por ejemplo, desproporcional, arbitrario o injusto. En caso de contradicción entre un reglamento y los principios generales del derecho, se entiende que estos últimos tienen preeminencia.

E) Correcto Uso del Poder Discrecional.

En gran medida la potestad reglamentaria es un poder discrecional puesto a disposición del Presidente de la República y de la Administración, en caso de permitírsele a esta última, para regular a su manera la aplicación de la ley. Aunque la potestad discrecional de la

Administración fue ampliamente analizada en el capítulo referente al Principio de la Legalidad Administrativa, al cual nos remitimos, puede afirmarse que un mal uso de este poder puede conllevar a la anulación del reglamento o del acto sobre el cual fue dictado.

F) Materia Reglamentaria.

El papel asignado al reglamento es el de facilitar la aplicación de la ley y en los casos en los cuales no existe ley previa (Art.128, de la Constitución) su papel es ayudar a cumplir con la función administrativa. Por lo tanto, el reglamento no puede crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones, lo cual es una potestad exclusiva de la ley. No puede extender o limitar el alcance de la ley ni suplir la ausencia legal o poner donde la ley no ha puesto. El reglamento, como fruto interno de la Administración, solo es válido y surte efectos en la materia administrativa.

Recordemos que el numeral 15 del artículo 39 de la Constitución de la República, al consignar el Principio de Legalidad, dispone que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe”, de donde se desprende el carácter legal de las obligaciones, incluyendo la tributaria. Ningún órgano o funcionario del Estado, incluyendo el Presidente de la República o la Administración Tributaria, puede crear obligaciones en perjuicio de los particulares, a menos que la ley establezca esas obligaciones. En este sentido, si bien es cierto que en muchas ocasiones el Poder Ejecutivo mediante reglamentos crea obligaciones a cargo de los particulares y a la Administración Tributaria nuestro Código Tributario le permite dictar Normas Generales para normar las obligaciones a cargo de los sujetos pasivos y terceros, sin la existencia de una ley que establezca tales obligaciones, la validez de los mismos son discutibles desde el punto de vista legal, pues ni el Presidente de la República ni la Administración Tributaria ni sus funcionarios pueden crear obligaciones sin ley ni pueden prohibirle a los particulares realizar actuaciones que la misma ley no prohíbe.

En aquellas áreas donde no se crean derechos y obligaciones para los ciudadanos el reglamento es libre para regular. Por el contrario, el reglamento no puede regular una materia administrativa que cree, modifique o extinga derechos y obligaciones a cargo de los particulares, sino solo en virtud de una ley previa que específicamente la autorice a

ello, caso por caso, esto es en cada materia en particular. De este modo, un reglamento no puede crear potestades o atribuciones, ni un sistema de infracciones y sanciones ni procedimientos distintos a los que la ley establece.

G) Las Normas Generales.

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

La diferencia con el reglamento general estriba en que mientras éste es dictado por el Presidente de la República, la norma general la emite un órgano administrativo inferior, autorizado por la ley. De igual modo, el reglamento es dictado por un órgano de la Administración que no es quien directamente aplica la ley, pues el Presidente de la República generalmente no es quien aplica la ley, al menos en la práctica, sino sus órganos dependientes, mientras que la norma general es emitida por el órgano de la Administración encargado de aplicar la ley en una materia específica, como por ejemplo las normas generales del Impuesto sobre la Renta que son dictadas por el Director General de Impuestos Internos.

Tal y como indicamos más arriba, entendemos que en nuestro país las Normas Generales tienen las siguientes contingencias legales:

1) De acuerdo con la Constitución el Poder Reglamentario solo corresponde al Presidente de la República y por tanto una ley no puede atribuirle este poder a ningún órgano administrativo. Por tanto:

a) Los artículos 34 y siguientes del Código Tributario, que le otorgan a la Dirección General de Impuestos Internos un poder reglamentario para emitir Normas Generales, son legalmente cuestionables;

b) Los artículos 211, 212 y 213 de la Ley General de Aduanas No.3489, del año 1953, que establecen facultades reglamentarias al Poder Ejecutivo, al Ministro de Hacienda y al Director General de Aduanas, son también legalmente cuestionables.

2) Ni el Reglamento ni ninguna Norma General pueden crear obligaciones en contra de los particulares y por tanto son cuestionables, desde el punto de vista legal, los artículos 34 y 35 del Código Tributario que le permiten al Fisco crear obligaciones en perjuicio de los sujetos pasivos y terceros e instituir agentes de retención.

Distinto es el caso cuando se emiten Normas Generales como instructivos o parámetros para los contribuyentes, responsables, terceros y los mismos funcionarios del Fisco, sobre cómo debe aplicarse o interpretarse la ley, pues en estos casos no se estarían creando obligaciones, sino explicando las existentes.

H) Circulares e Instructivos.

Las circulares e instructivos se distinguen de los reglamentos en que mientras estos tienen un carácter general, las circulares o instructivos contienen una naturaleza particular. Son dictadas por los órganos superiores para la observancia de sus dependientes o subordinados, principalmente destinados a una mejor aplicación e interpretación de la norma legal, pero sin limitarla o extenderla en su alcance, y por ende sin carácter creativo de derechos y obligaciones. Como afirma *Troncoso*, "las instrucciones son normas trazadas a los funcionarios de la Administración para la conducción de sus actos." (Elementos de Derecho Administrativo)

En términos generales las circulares o instructivos no son fuentes creadoras de derechos y obligaciones respecto de los contribuyentes y terceros; sin embargo, una vez emitidas deben ser aplicadas por el órgano que las emitió, como garantía para los particulares

II.- La Potestad Reglamentaria en Materia Tributaria. Normas Generales.

Debido a la complejidad que muchas veces resulta al aplicar estrictamente la ley, sobre todo cuando esta no contempla todas las situaciones prácticas que cambian constantemente, la ley delega en la Administración Tributaria la potestad de reglamentarla, haciéndola más entendible y facilitando su aplicación. Así sucede, por ejemplo, cuando la ley establece que la Administración Tributaria podrá fijar

períodos de pagos en el Impuesto sobre la Renta, casos en los cuales la Administración dicta una norma estableciendo cuáles serían esos períodos o anticipos de pagos.

No obstante, y sin perjuicio de la conclusión a la cual lleguemos anteriormente respecto a si el único que constitucionalmente tiene la potestad reglamentaria es el Presidente de la República o si por el contrario la ley puede atribuir la potestad reglamentaria a otro órgano administrativo, y acerca de las obligaciones y derechos que se crean, es frecuente observar como la ley dominicana le concede la facultad reglamentaria a ciertos órganos administrativos, cuya validez constitucional dependerá de la decisión que adopten los tribunales cuando se conozca de esta materia. Mientras tanto, analizamos la misma.

Si partimos de la idea criticada por nosotros de que conforme a la Constitución de la República no solo compete al Presidente de la República la potestad reglamentaria con efectos a terceros, sino que también la ley puede atribuirle esa potestad a otros órganos del Estado, tendríamos que admitir que en materia tributaria existirían dos fundamentos jurídicos distintos para emitir Normas Generales:

- 1) Cuando una ley o una disposición legal así lo disponga; y
- 2) En base a los artículos 34 y siguientes del Código Tributario.

Por otra parte, la potestad normativa concedida por la ley al Fisco para dictar Normas Generales no es una potestad ilimitada para que a través de ella la Administración Tributaria resuelva todos los problemas legales y prácticos que enfrenta cada día, sino que, por el contrario, debe respetar sus verdaderos límites, entre otros los siguientes:

a) Respetar la Constitución, las leyes y los reglamentos, es decir no contradecirlos ni extender o limitar su contenido; y

b) Respetar su alcance. La ley dice exactamente para qué materia puede utilizarse esta potestad normativa. No se trata de una potestad general, sino limitada a determinadas materias. Tampoco se trata de una delegación legislativa para que el Fisco legisle, sino de un medio para aplicar mejor la ley, para facilitar su aplicación, no debiendo el Fisco desnaturalizar esta potestad con una eterna avalancha de Normas Generales que son cada día más extensas y numerosas que la propia ley y reglamento tributario.

A) Código Tributario.

1) Facultad Normativa.

En lo que se refiere a los tributos internos nacionales el artículo 34 del Código Tributario, señala 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 normas tributarias”, consignando en su único párrafo 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.”

Como puede observarse, no se trata de instructivos o circulares que emite la Administración Tributaria sobre una determinada materia, sino de reglamentos o Normas Generales con efectos obligatorios y vinculantes, creadoras de derechos y obligaciones para el contribuyente, los terceros y el propio Fisco.

2) Materia.

Señala el artículo 35 el Código Tributario 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.”

De acuerdo con lo anterior, se trata de una facultad amplia, casi legislativa, que implica elementos tales como:

a) Interpretar administrativamente las leyes tributarias, lo cual no implica que se trate de una interpretación definitiva, sino de un criterio en la aplicación de la ley, pues solo los tribunales pueden tener la última palabra en materia de interpretación de las leyes;

b) Instituir y suprimir agentes de retención, de percepción e información. No obstante, al analizar el tema de los Sujetos Pasivos de la Obligación Tributaria expusimos nuestro criterio de que esta disposición implica una violación al principio constitucional de Legalidad Tributaria o Reserva de Ley, por pretender crear sujetos pasivos del tributo a través de normas generales; y

c) Cualquier medida conveniente para la buena administración y recaudación de los tributos. Sin embargo, tal afirmación no implica una libertad para hacer lo que al Fisco se le antoje, sino adoptar cualquier medida dentro de la ley y de sus funciones para aplicar correctamente el mandato encomendado de recaudar.

Para un mayor análisis de la facultad del Fisco para estimar la base imponible conviene remitirse en esta misma obra a la parte referente a la Determinación de Oficio de la Obligación Tributaria, estudiada anteriormente.

3) Recursos.

Dispone el Código Tributario en su artículo 36 que “las normas de carácter general que dicte la Administración Tributaria, siempre que se ajusten a la constitución y 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.” Sin embargo, esta disposición dictada en el año 1992, no tiene plena aplicación en la actualidad, pues las Normas Generales pueden ser recurridas por vía principal mediante una Acción en Inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

4) Vigencia.

Consigna el artículo 37 del Código Tributario que las normas generales “comenzarán a regir a partir de la fecha de su publicación en un periódico de amplia circulación nacional, o en la fecha que en las mismas se señale y subsistirán mientras no sean modificadas o derogadas.”

B) *Aduanas.*

En el régimen de las Aduanas los artículos 211, 212 y 213 de la Ley No.3489, del año 1953, establecen facultades reglamentarias al Poder Ejecutivo, al Ministro de Hacienda y al Director General de Aduanas. En efecto, estos artículos consagran lo siguiente:

1) Artículo 211: El Poder Ejecutivo dictará los reglamentos necesarios para la aplicación de la presente Ley; mientras tanto, seguirán aplicándose los reglamentos vigentes relativos al régimen aduanero, en cuando sean compatibles sus regulaciones con la presente Ley;

2) Artículo 212: Toda persona interesada podrá obtener del Ministerio de Hacienda y de las Oficinas y Funcionarios de la Dirección General de Aduanas, informaciones y explicaciones relativas a la aplicación de la presente Ley; y

3) Artículo 213: El Ministro de Hacienda podrá ordenar las medidas que fuesen necesarias para facilitar o simplificar la ejecución las disposiciones contenidas en la presente ley y en los reglamentos que emita el Poder Ejecutivo, siempre que fueren compatibles con el espíritu de dichas disposiciones.

Finalmente cabe señalar que en nuestro país el poder reglamentario ha sido en gran medida desnaturalizado, pasando el Poder Ejecutivo y la Administración a convertirse en una especie de Poder Legislativo suplente, pues a través de los reglamentos y normas administrativas se suplen y completan las deficiencias de la ley, se crean obligaciones a cargo de los particulares e incluso se contradicen los preceptos legales y se crean procedimientos distintos, en sustitución de aquellos consagrados en la ley.

Todavía más, esta aberración jurídica de extender el alcance de la potestad reglamentaria a ámbitos de ley es tan marcada que hasta el propio Tribunal Superior Administrativo llegó a admitir, mediante sentencia, que *“el Reglamento puede Completar la Ley”* (Sentencia del TCT No.020-2006, de fecha 28 de marzo del 2006; y Sentencia del TCT No.053-2006, de fecha 19 de julio del 2006). En este último caso se trató de exenciones al ITBIS consignadas por la ley en beneficio de los servicios financieros en general, en el cual el reglamento limitó esta exención a los servicios financieros regulados por las autoridades monetarias y el Tribunal decidió que el reglamento podía limitar el alcance de la ley.

III.- Jurisprudencias.

1) Facultad del Fisco para dictar Normas.

a) *El Código Tributario le atribuye a la Administración Tributaria la Facultad Normativa, la cual ejerce al dictar Normas Generales.* (Sentencia del TCT, de fecha 27 de marzo de 1998, Boletín del TCT No.4, pág.188). *La Administración Tributaria goza de la Facultad de dictar Normas Generales.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 7 de octubre 1998, B.J. No.1055, pág.468). *La Administración Tributaria tiene varias Facultades entre ellas está la de dictar Normas Generales, en los aspectos que sean Necesarios para la Administración de los Tributos.* (Sentencia del TCT No.088-2005, de fecha 17 de noviembre del 2005)

b) *El Reglamento puede Completar la Ley"* (Sentencia del TCT No.020-2006, de fecha 28 de marzo del 2006; y Sentencia del TCT No.053-2006, de fecha 19 de julio del 2006).

c) *La Administración Tributaria tiene la facultad de dictar Normas Generales relativas a Coeficientes para Estimar la Base Imponible.* (Sentencia del TCT No.041-2006, de fecha 14 de junio del 2006)

2) Legalidad y Constitucionalidad.

Una Norma General del Fisco No puede ser Contraria a la Ley. (Sentencia del Pleno del TCT No.062-2007, de fecha 4 de julio del 2007)

3) Fecha de Aplicación.

Las Normas Generales se aplican para los Períodos Fiscales que se Inician con posterioridad a su Publicación Oficial. (Sentencia del TCT, de fecha 18 de diciembre del 2001, Boletín del TCT No.15, pág.222)

4) Normas Generales Específicas.

Norma General sobre Contribuyente Omiso. (Sentencia de la SCJ, de fecha 7 de octubre de 1998, B.J. No.1055, pág.471)

CAPÍTULO II

Potestad de Fiscalización o Inspección

I.- Generalidades.

La Potestad de Fiscalización constituye una de las más importantes potestades reconocidas a la Administración Tributaria, por su finalidad de servir como instrumento eficaz para controlar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria.

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

Como bien afirma *Menéndez Moreno* en su obra *Derecho Financiero y Tributario*, el objeto de las actuaciones de comprobación e investigación de la Administración Tributaria "no es sólo comprobar los datos declarados y aportados por el sujeto, sino también investigar otros que puedan haberse ocultado, y en general, verificar todas las circunstancias, datos, elementos o valoraciones relevantes para la cuantificación del tributo." (*Derecho Financiero y Tributario*)

La potestad de inspección o fiscalización, por tanto, es imprescindible para que la Administración Tributaria pueda cumplir fielmente con sus funciones y objetivos, controlando y limitando la evasión de los tributos por parte de los administrados. Esta facultad para comprobar la verdad de las declaraciones y la realidad de los hechos es tan amplia como

fuere necesario, siempre que no lesione los derechos e intereses de los particulares, legítimamente protegidos. Así, tiende a comprender los siguientes aspectos:

a) Constatar el nacimiento o no del hecho generador de la obligación tributaria;

b) Valorar el hecho generador;

c) Determinar el contribuyente de acuerdo a lo establecido por la ley; y

d) Comprobar si el contribuyente ha cumplido o no con sus deberes formales.

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

Esta potestad fiscalizadora está formada por un conjunto de atribuciones que competen a la Administración, como son citar, ver libros, investigar situaciones, etc. que se unen para una finalidad en común: conocer la realidad de los hechos y la correcta aplicación de la ley tributaria. La fiscalización puede ser realizada de dos maneras:

1) Mediante investigaciones internas, esto es dentro de la misma Administración a través de sus métodos de control de la evasión, tales como cruce de informaciones, investigaciones en los registros de inscripción, etc.; o

2) Mediante auditoría externa, es decir en el asiento social de la empresa, oficina o domicilio del contribuyente, mediante el análisis de las mercancías, comprobación de los libros, verificación de las facturas, movimiento comercial y otros métodos.

La potestad de fiscalización, que incluye forzar el cumplimiento de los deberes formales, también llamados de policía tributaria, es un conjunto de atribuciones puestas a cargo de la Administración con una finalidad específica: indagar lo ignorado y controlar la evasión. Sin embargo, generalmente no existe una regulación detallada por parte de la ley sobre cómo debe ejercerse esta potestad, ya que la ley solo tiende a dar los fines de la inspección, que son verificar declaraciones, minimizar la evasión, etc., y expresar los medios para lograrla, tales como citar, ver libros, examinar documentos y otros, pero no puede decir a quién fiscalizar ni los métodos que debe utilizar la Administración, pues cada caso es distinto del otro y por eso la Administración goza de un poder discrecional para elegir el método que crea más conveniente dentro de aquellos puestos a su alcance. En este sentido, fiscalizar constituye una potestad discrecional de la Administración, que puede utilizar o no, según lo crea conveniente.

Por tanto nadie puede exigir que se le fiscalice o que este poder se ejerza contra otro, ya que es una facultad exclusiva de la Administración ejercer o no su derecho y a la vez utilizar a su manera esa potestad discrecional que le asiste para elegir el método más conveniente para fiscalizar, dentro de aquellos que la ley permite. Por eso, siempre debe tratarse de la elección de un método permitido por la ley y efectuarse conforme a las regulaciones y límites del poder discrecional.

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

En la República Dominicana no existe un órgano especializado con poderes fiscales y de fuerza pública, sino que, por el contrario, la Administración Tributaria necesita de autorización y acompañamiento

de la policía nacional para ejecutar ciertos actos. Así, el literal a) del artículo 44 del Código Tributario establece que la Administración Tributaria tendrá facultad para “practicar inspecciones en oficinas, establecimientos comerciales e industriales, medios de transporte o en locales de cualquier clase que no estén exclusivamente dedicados al domicilio particular del contribuyente. Para realizar estas inspecciones en locales cerrados y en los domicilios particulares, será necesario orden de allanamiento expedida por el órgano judicial competente.” Asimismo, en su literal m) este artículo señala que el Fisco podrá “detener a cualquier persona que fuere sorprendida cometiendo Delito Tributario y cuando la urgencia del caso así lo requiera, debiendo ser puesta la persona detenida a disposición de la autoridad competente.”

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

La inspección o fiscalización por parte de la Administración Tributaria puede hacerse de oficio, es decir por la propia iniciativa del Fisco, o puede hacerse a solicitud del interesado. En efecto, aunque parezca extraño en muchos casos el sujeto pasivo tiene interés en que el Fisco lo fiscalice o inspeccione, como por ejemplo cuando desea vender el negocio y desea saldar con el Fisco cualquier posible contingencia fiscal o cuando no estando seguro de criterios fiscales registrados en sus libros desea evitar la continuidad de la aplicación de recargos e intereses. No obstante, en ningún caso resulta obligatorio para el Fisco practicar una inspección o fiscalización, ni siquiera ante una denuncia de evasión sometida por un tercero, pues la ley solo prevé la facultad discrecional de que goza la Administración Tributaria para practicarlas.

II.- Fe Pública de los Inspectores.

Dispone el artículo 44 del Código Tributario que “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. Estos funcionarios, en el ejercicio de estas facultades, gozarán de fe pública.”

Se trata de una facultad legal, concedida por la ley, y por tanto acorde con la Constitución y el Principio de Legalidad Administrativa, según el cual la administración debe sujetar sus actuaciones a la Constitución y las leyes.

En ciertos casos durante el proceso de fiscalización e inspección los funcionarios inspectores o fiscalizadores de la Administración Pública están investidos de Fe Pública, lo cual significa que sus informes, observaciones, afirmaciones y actuaciones se consideran ciertas, hasta prueba en contrario. En estos casos la prueba en contrario de las afirmaciones de estos funcionarios debe hacerse a través del método de la inscripción en falsedad. Así, por ejemplo, si durante el aforo aduanero el funcionario actuante expresa que un furgón o contenedor tenía mercancías distintas a las declaradas en el manifiesto, o si se refiere a la introducción de mercancías por puertos no habilitados, o a la rotura de candados en locales cerrados, etc. dicho funcionario tiene Fe Pública respecto a dichas afirmaciones.

No obstante, cuando se trate de ajustes o impugnaciones de rentas o actividades comerciales de los contribuyentes, en los cuales el funcionario revisa documentos, papeles, facturas y otros documentos del contribuyente que sirven de base para determinar su situación fiscal, entonces el interesado sí puede probar, sin necesidad de inscripción en falsedad del funcionario actuante, que existen otros documentos o facturas que no fueron vistas, o que la factura no se refería a tal o cual actividad, o que existen otros gastos no evaluados, etc., pues en estos casos no se trata de contradecir lo afirmado por el inspector, sino de buscar la verdad, completar lo dicho por el inspector e interpretar la verdadera situación fiscal del contribuyente. En estos casos no se trata de si el inspector vio o no un documento o factura, sino de interpretar correctamente ese documento o factura, junto a otros que quizás no vio el inspector y que el interesado suministra.

Finalmente, debe quedar claro que si bien algunos funcionarios del Fisco disfrutaban de Fe Pública en sus actuaciones, lo que implica que sus actas e informes solo pueden ser atacados por inscripción en falsedad,

esta Fe Pública solo existe respecto de aquellos hechos constatados personalmente por dicho funcionario y nunca respecto de informes que recibió de terceros o de sus opiniones, apreciaciones o valoraciones de los hechos, que siempre pueden ser atacadas o destruidas por prueba en contrario.

Por lo tanto, no todo el contenido de las actas e informes levantados por los inspectores del Fisco disfruta de Fe Pública, de donde resulta importante hacer la siguiente distinción:

1) Las partes de las actas que impliquen un reconocimiento o comprobación personal efectuada por el agente o inspector actuante, gozan de fe pública y solo pueden ser atacadas mediante el procedimiento especial de inscripción en falsedad.

2) Los juicios de valores, informes recibidos de terceros, simples opiniones o presunciones del agente actuante que aparezcan en el acta, al no tratarse de una comprobación personal, sí pueden ser atacadas por cualquier medio.

III.- La Fiscalización e Inspección.

A) En Impuestos Internos.

Se ha dicho que la Administración Tributaria dispone de amplias facultades para inspeccionar, fiscalizar e investigar a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, ya sean contribuyentes o responsables. El artículo 44 del Código Tributario detalla cuáles son y cómo deben ser ejercidas estas facultades de fiscalización.

1) Inspeccionar Locales, Oficinas y Transportes.

De conformidad con el literal a) del artículo 44 del Código Tributario el Fisco tiene potestad para practicar inspecciones en oficinas, establecimientos comerciales e industriales, medios de transporte o locales de cualquier clase que no estén exclusivamente dedicados al domicilio particular del contribuyente. Para realizar estas inspecciones en locales cerrados y en los domicilios particulares, será necesaria orden de allanamiento expedida por el órgano judicial competente.

La facultad de fiscalización es un medio puesto al alcance de la Administración Tributaria para indagar lo ignorado, pudiendo incursionar en el análisis de los libros y los hechos. Implica una facultad de investigar en el mismo lugar donde se produce el hecho generador, en sus establecimientos comerciales o en el domicilio del contribuyente. Es importante distinguir, pues, el domicilio de una empresa o su asiento social, con el domicilio donde reside un contribuyente y su familia, el cual es inviolable de acuerdo con la Constitución. Los allanamientos solo son permitidos mediante el cumplimiento estricto de requisitos y condiciones que la propia ley establece. Es esta la razón por la cual se entiende que el domicilio a que se refieren las normas impositivas no es el hogar, sino el asiento social o lugar de trabajo donde se origina el hecho generador de la obligación y por tanto fácilmente allanado por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos también exigidos por la ley. No obstante, cuando se trata del hogar el Fisco no puede allanar sin previa orden judicial.

El literal a) del artículo 87 del Anteproyecto de Código Tributario Dominicano, nunca aprobado, contemplaba dentro de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria “practicar inspecciones en oficinas, medios de transportes, costas, aguas jurisdiccionales, puertos, aeropuertos, aduanas o depósitos aduaneros y en locales de cualquier clase que no están exclusivamente dedicados al domicilio particular del contribuyente. Para realizar estas inspecciones en lugares cerrados y en los domicilios de los particulares, será necesario orden de allanamiento expedida por el órgano judicial competente.” Esta redacción se debió a que originalmente el Código Tributario fue diseñado para regular tanto los tributos internos como los de aduanas.

2) Exigir la Exhibición y Verificar Libros y Mercancías.

Dispone la letra b) del artículo 44 del Código Tributario que la Administración Tributaria tiene facultad para exigir a los contribuyentes o responsables la exhibición de sus libros, documentos, correspondencias comerciales, bienes y mercancías. Por su parte, el literal c) de este artículo manifiesta que el Fisco tiene facultad para examinar y verificar los libros, documentos, bienes y mercancías inspeccionados y tomar medidas de seguridad para su conservación en el lugar en que se encuentren, aún cuando no corresponda al domicilio del contribuyente, quedando bajo la responsabilidad de éste.

No obstante, si bien es cierto que de acuerdo con los literales anteriores la Administración tiene la facultad de examinar los libros de contabilidad y los papeles del contribuyente, es discutible el hecho de si le está facultado al Fisco, en ejercicio de su potestad de fiscalización, llevarse del domicilio del contribuyente fiscalizado los libros, facturas y otros documentos del administrado, a los fines de un mejor estudio o análisis de los mismos. Respecto a esta situación las leyes vigentes en nuestro país no dicen nada. Las legislaciones de otros países son variadas, ya que algunas consagran la simple afirmación o negativa de tal facultad administrativa, mientras que otras permiten obtener fotocopias o llevarse los libros por un período breve de tiempo.

El artículo 44, literal c), del Código Tributario, establece como una de las potestades de inspección y fiscalización “examinar y verificar los libros, documentos, bienes y mercancías inspeccionadas y tomar medidas de seguridad para su conversación en el lugar en que se encuentren, aún cuando no corresponda al domicilio del contribuyente, quedando bajo la responsabilidad de éste.” De igual modo, el literal e) del mismo artículo dispone que el Fisco podrá “incautar o retener, documentos, bienes, mercancías u objetos en infracción cuando la gravedad del caso lo requiera...” Es decir, que al parecer el Código solo le permite a la Administración llevarse los libros y documentos del contribuyente cuando estos sean objetos de infracción, no en todos los casos.

No obstante, es generalmente aceptado que el Fisco copie las informaciones virtuales que aparecen las computadoras u ordenadores que utiliza el contribuyente para sus transacciones comerciales y luego las analice. Más adelante, al tratar el tema de la información digital, veremos que el literal n) del artículo 44 del Código Tributario, agregado por Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, expresa que el Fisco podrá requerir, verificar y practicar inspecciones de los medios de almacenamiento de datos utilizados en sistemas de computación donde se procese información vinculada con la materia imponible.

3) Incautar Documentos y Mercancías en Infracción.

Manifiesta el acápite d) del artículo 44 del Código Tributario que el Fisco tiene potestad para incautar o retener documentos, bienes, mercancías u objetos en infracción cuando la gravedad del caso lo

requiera. Esta medida deberá ser debidamente fundamentada y se mantendrá hasta tanto la Administración la considere necesaria para la resolución de la investigación en curso, levantándose un inventario de lo incautado, del cual se enviará copia al afectado.

4) Confeccionar Inventarios.

Señala la letra e) del artículo 44 de este Código que la Administración Tributaria se encuentra dotada de potestad para confeccionar inventarios, controlar su confección o confrontar en cualquier momento los inventarios con las existencias reales de los contribuyentes.

En este sentido, el artículo 303 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, prescribe que cualquier persona que mantenga existencias de materias primas, productos en proceso de fabricación o de productos terminados debe crear y mantener actualizados sus registros de inventarios de dichas existencias, para reflejar claramente su renta. Estos inventarios serán mantenidos conforme al método de la última entrada, primera salida (UEPS). Son los llamados inventarios históricos.

5) Libros y Registros.

De acuerdo con el artículo 44, letra f), del Código Tributario, la Administración Tributaria podrá exigir de los contribuyentes y responsables que lleven libros o registros especiales de sus negociaciones y operaciones, que los conserven y muestren como medio de fiscalizar su cumplimiento tributario, durante un tiempo no menor de 10 años. En su único párrafo este literal agrega que "por igual término se conservarán disponibles los medios de almacenamiento de datos utilizados en sistemas electrónicos de computación donde se procese información vinculada con la materia imponible."

Es cierto que la Administración Tributaria, en virtud de su potestad fiscalizadora, puede citar, examinar libros, visitar e inspeccionar lugares y mercancías, comprobar el movimiento comercial de una empresa, etc. Pero, puede la Administración exigir facturas y documentos de años prescritos? Se ha expresado que uno de los deberes formales a cargo del contribuyente es conservar sus libros por un término mínimo de 10 años. Por consiguiente, aunque la Administración no pueda determinar o estimar rentas o tributos relativos a ejercicios fiscales prescritos, es

un deber del administrado mostrar libros de años prescritos, pero no mayor de 10 años. La finalidad de este deber es que a través del mismo la Administración puede comprobar la evolución histórica de las ventas, rentas y actividades del contribuyente, y porque en muchos casos hay arrastres de pérdidas de años anteriores que influyen en el ejercicio fiscalizado.

Consagra 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 cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los lleve o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles.

6) Comprobantes.

Señala el literal g) del artículo 44 del Código Tributario que la Administración Tributaria podrá “disponer que los contribuyentes, responsables y terceros otorguen determinados comprobantes, dentro del mismo período de diez años en el que deben conservar sus documentos y comprobantes.” Realmente no sabemos a qué se refiere este artículo, pues los comprobantes se emiten dentro de un período fiscal, aún no prescrito. Por lo tanto, no es lógico que se otorguen comprobantes durante un período de 10 años, cuando la prescripción máxima es de 5 años, incluyendo la suspensión por 2 años.

Asimismo, en su literal h) expresa que el Fisco podrá “exigir que los registros contables estén respaldados por los comprobantes correspondientes. Su valor probatorio para fines tributarios dependerá de la fe que los mismos merezcan.”

El artículo 50, literal k), del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, de Rectificación Fiscal, establece que todas las personas físicas o jurídicas que realicen operaciones de transferencia de bienes o presten servicios a título oneroso o gratuito, deberán emitir comprobantes fiscales por las transferencias u operaciones que efectúen. Previo a su emisión, los mismos deben ser controlados por la Administración Tributaria de acuerdo con las normas que ella imparta.

De acuerdo a lo anterior es obligatorio emitir comprobantes fiscales y los adquirientes de bienes y servicios solo pueden sustentar sus gastos

o adelantos de impuestos mediante comprobantes fiscales expedidos válidamente por sus suplidores. El Reglamento No.254-06 regula en nuestro país todo lo concerniente a los comprobantes fiscales y en él se establecen los siguientes tipos de facturas:

a) Facturas que generan crédito fiscal y/o sustentan costos y gastos: Son los comprobantes fiscales que registran las transacciones comerciales de compra y venta de bienes y/o servicios, y permiten al comprador o usuario que lo solicite, sustentar gastos y costos o crédito fiscal para efecto tributario.

b) Facturas a consumidores finales, sin valor de crédito fiscal: Son los comprobantes tributarios que acreditan la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios a consumidores finales.

En la actualidad los comprobantes fiscales pueden ser preimpresos por imprentas autorizadas por la DGII, imprimirse directamente por el contribuyente que los emite o vendidos directamente por la DGII. En todos los casos los comprobantes fiscales deberán tener un número de comprobante fiscal que es otorgado por la Dirección General de Impuestos Internos. Por lo tanto, solo la DGII puede autorizar los comprobantes fiscales, siendo estos los únicos que tienen valor para los fines tributarios.

En los casos en los cuales el propio contribuyente emitirá por medios electrónicos sus comprobantes fiscales, deberá solicitarle a la DGII la debida autorización para estos fines y en estos casos la DGII le asigna los números de comprobantes fiscales que puede utilizar. Esta solicitud se hace mediante el Formulario FNCF-01, de solicitud de autorización de números de comprobantes fiscales, el cual es suplido gratuitamente por la DGII, o a través de la Oficina Virtual de la DGII, es decir vía la Internet.

7) Informaciones de Terceros. Secreto Profesional.

Prescribe el literal i) del artículo 44 del Código Tributario que el Fisco tiene facultad para requerir informaciones y declaraciones juradas a contribuyentes y responsables e información a terceros relacionados 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. Esta facultad se ejercerá de acuerdo con las siguientes limitaciones:

a) 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 a 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; y

b) La Administración Tributaria tampoco podrá exigir informes a los parientes ascendientes o descendientes en línea directa.

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

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

Por las razones anteriores el Código Tributario es claro al señalar que el Fisco no puede exigir informes a las siguientes personas:

a) A los ministros del culto en cuanto a los asuntos relativos al ejercicio de su ministerio profesional;

b) A aquellos que por disposición legal expresa puedan invocar el secreto profesional respecto del hecho de que se trate;

c) A aquellos que están obligados a guardar el secreto de la correspondencia epistolar o de las comunicaciones en general; y

d) La Administración Tributaria no podrá exigir informes a los parientes ascendientes o descendientes en línea directa, es decir a padres e hijos, lo cual descarta hermanos, sobrinos, tíos y otros parientes o afines, e incluso esposos.

8) Información Bancaria. Secreto Bancario.

Dispone el literal j) del artículo 44 del Código Tributario que el Fisco podrá “requerir informaciones a los bancos o instituciones de crédito, públicas o privadas, las cuales estarán obligadas a proporcionarlas.”

Sin embargo, el artículo 8 de la Ley Monetaria y Financiera No.183-02, expresa lo siguiente: “Obligación Especial de Confidencialidad. El personal al servicio de la Administración Monetaria y Financiera, que en virtud de sus funciones tenga acceso a información de carácter confidencial y privilegiada, tendrá la obligación de observar total discreción. El incumplimiento de esta obligación será causa de destitución inmediata, sin perjuicio de otras responsabilidades que resulten aplicables. Cuando a efectos previstos en la legislación tributaria o para la sustanciación de las causas penales, la Administración Tributaria o los jueces competentes requieran la remisión de información de carácter confidencial, esta se transmitirá por escrito por intermedio de las autoridades competentes de la Administración Monetaria y Financiera. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de lo que puedan disponer normas especiales para la prevención de lavado de activos.”

Por su parte, el artículo 56, literal b) de la misma Ley No.183-02 señala lo siguiente: “Artículo 56: b) Secreto Bancario. Además de las obligaciones de confidencialidad derivadas de las buenas prácticas y usos bancarios, las entidades de intermediación financiera tienen la obligación legal de guardar secreto sobre las captaciones que reciban del público en forma desagregada que revele la identidad de la persona. Solo podrán proporcionarse antecedentes personalizados sobre dichas operaciones a su titular o a la persona que este autorice expresamente por cualesquiera de los medios fehacientes admitidos en Derecho. Lo dispuesto en este artículo se entiende, sin perjuicio de la información que deba suministrarse en virtud de normas legales a la autoridad

tributaria y a los órganos jurisdiccionales, o en cumplimiento de las disposiciones reguladoras de la prevención de lavado de activos. Las informaciones que deban suministrar las entidades sujetas a regulación, tanto a la Administración Tributaria como a los órganos encargados del incumplimiento de la prevención del lavado de activos y a los tribunales penales de la República, deberán ser hechas caso por caso por intermedio de la Superintendencia de Bancos, tanto en lo que respecta al recibo de la solicitud de información como para el envío de la misma y siempre y cuando se soliciten mediante el cumplimiento de los procedimientos legales en la sustanciación de asuntos que se ventilen en la justicia. La obligación de secreto bancario no impedirá la remisión de la información que precisen la Superintendencia de Bancos y el Banco Central, en la forma que reglamentariamente se determine. La violación del secreto bancario en los términos del presente artículo será castigada conforme a las disposiciones de los artículos 377 y 378 del Código Penal.”

Durante muchos años se ha discutido acerca de si el secreto bancario debe ser lo suficientemente amplio y estricto como para no ceder ante las informaciones que requiere el Fisco para cumplir con su mandato legal de recaudar los tributos, existiendo los siguientes regímenes:

a) El secreto bancario está por encima del interés fiscal y por tanto los bancos e instituciones financieras no deben proporcionar informaciones financieras al Fisco sobre sus clientes, ya sean préstamos, depósitos, transferencias u otros;

b) El secreto bancario cede ante el interés fiscal y por tanto los bancos e instituciones financieras deben proporcionar informaciones financieras al Fisco sobre sus clientes, ya sean préstamos, depósitos, transferencias u otros; y

c) El secreto bancario está a la par con el interés fiscal y por tanto los bancos e instituciones financieras solo deben proporcionar informaciones financieras al Fisco sobre sus clientes, cuando el Fisco haga una solicitud formal, individual, al órgano que regule los bancos y financieras, es decir a la Superintendencia de Bancos. En la actualidad este es el régimen imperante en República Dominicana.

Sin embargo, por nuestra parte entendemos que el secreto bancario debe ceder ante el interés fiscal, debiendo los bancos y financieras actuar como verdaderos colaboradores de la gestión recaudatoria, no

solo como simples informantes, sino también como retenedores de los impuestos que puedan versar sobre los intereses bancarios y sobre las transacciones y transferencias bancarias.

Menéndez Moreno, en su obra *Derecho Financiero y Tributario*, expresa sobre este particular que el derecho a la intimidad se esgrimió en contra del levantamiento del secreto bancario, si bien en este caso el Tribunal Constitucional de España, en sentencia del 26 de noviembre de 1984, consideró que, aunque la situación económica del ciudadano sea un ámbito de la intimidad constitucionalmente protegible, el deber de contribuir de la Constitución es un límite a ese derecho a la intimidad, ya que ese deber solo puede hacerse cumplir si la Administración Pública puede conocer los datos bancarios de los contribuyentes.

En nuestro país el secreto bancario ha ido cediendo lentamente, pues no hay dudas de que si el Fisco no tiene acceso directo a las cuentas, operaciones y transacciones bancarias es muy difícil obtener una buena recaudación tributaria y el control de la evasión. En la actualidad este secreto bancario cede en tres casos particulares:

a) En las fiscalizaciones e inspecciones que haga el Fisco respecto de los gastos admitidos como deducibles para fines del Impuesto sobre la Renta de las entidades bancarias y financieras, en especial respecto del pago de intereses por depósitos a los ahorrantes, pues si el Fisco no dispone de esos datos exactos, no puede aceptar esos gastos como deducibles;

b) Cuando la gestión de información se realiza a través de la Superintendencia de Bancos, según se dijo anteriormente; y

c) Por el gravamen a los cheques y transferencias bancarias, consignado en el artículo 382 del Código Tributario, que es retenido por los bancos y entidades financieras e ingresado al Fisco por estos. Este impuesto es del 0.0015 (1.5 por mil) sobre el valor de cada cheque de cualquier naturaleza, pagado por las entidades de intermediación financiera, así como los pagos realizados a través de transferencias electrónicas, con excepción del retiro de efectivo tanto en cajeros electrónicos como en las oficinas bancarias, el consumo de las tarjetas de crédito, los pagos a la Seguridad Social, las transacciones y pagos realizados por los fondos de pensiones, los pagos hechos a favor del Estado dominicano por concepto de impuestos, así como las transferencias que el Estado

deba hacer de estos fondos y las transacciones realizadas por el Banco Central.

9) Requerir Datos y Antecedentes a Terceros.

Dispone el literal k) del artículo 44 del Código Tributario que la Administración Tributaria podrá requerir de todas las personas y especialmente de los funcionarios de instituciones o empresas públicas y de las autoridades en general todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización tributaria.

Es muy normal que en un proceso de fiscalización el Fisco requiera informaciones de terceros para confirmar las actividades comerciales y la veracidad de las facturas y otros documentos del contribuyente. En base a la disposición anterior, el Fisco puede solicitar a terceros todos los datos y antecedentes que estime necesarios para la fiscalización tributaria y estos terceros, ya sean particulares o funcionarios de instituciones o empresas públicas o autoridades del gobierno, están obligados a proporcionarlas, salvo la reserva del secreto profesional, bancario o seguridad nacional.

10) Citar a Comparecer.

Señala el literal l) del indicado artículo 44 del Código Tributario que la Administración Tributaria se encuentra facultada para citar a contribuyentes o responsables, o a cualquier tercero que a juicio de la administración tenga conocimiento de los hechos de que se trate, para que contesten o informen, verbalmente o por escrito, las preguntas o requerimientos que se estimen necesarios para la inspección o fiscalización.

Normalmente esta citación a comparecer se hace mediante una simple carta u oficio notificada a la persona citada, invitándola a comparecer dentro de un plazo de 5 días por ante el funcionario actuante del Fisco. Una vez allí se procede a solicitarle información y a que muestre documentos o facturas que interesan al Fisco. En caso de no comparecer se le sanciona con multa, por incumplimiento al deber formal de comparecer.

11) Detener por Delito Tributario.

El literal m) del artículo 44 señala que el Fisco podrá detener a cualquier persona que fuere sorprendida cometiendo Delito Tributario, cuando la urgencia del caso así lo requiera, debiendo ser puesta la persona detenida a disposición de la autoridad competente. No se trata de detener por simples Faltas Tributarias, sino por Delito Tributario cometido *in fraganti*. Pero tampoco puede ejercer la detención cualquier empleado del Fisco, sino únicamente aquellos dotados de calidad para hacer esta detención. En todos los casos la persona detenida debe ser inmediatamente puesta a disposición de las autoridades para su sometimiento judicial.

Consagra el artículo 40 de la Constitución que toda persona tiene derecho a la libertad y seguridad personal y por tanto nadie podrá ser reducido a prisión o cohibido de su libertad sin orden motivada y escrita de juez competente, salvo el caso de flagrante delito, lo cual le prohíbe a la Administración Tributaria y a los Municipios impedir la libertad de un particular sin orden motivada y escrita de un juez competente, aún en los casos en que una ley adjetiva le otorgue ese derecho a la Administración.

Asimismo, el numeral 10 del artículo 40 de la Constitución consagra que no se establecerá el apremio corporal por deuda que no provenga de infracción a las leyes penales. Por lo tanto, ninguna ley tributaria puede establecer el apremio corporal, salvo el caso que se trate de infracción a la ley penal tributaria, como en los casos de Delitos Tributarios, pero siempre con orden motivada y escrita de un juez competente. Tampoco puede condenarse a ningún particular por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción penal o administrativa.

Lo anterior tiene extrema importancia jurídica si tomamos en cuenta, por ejemplo, que el Código Tributario establece en su artículo 44, literal m), que la Administración Tributaria podrá “detener a cualquier persona que fuere sorprendida cometiendo Delito Tributario y cuando la urgencia del caso así lo requiera, debiendo ser puesta la persona detenida a disposición de la autoridad competente.” Asimismo, en sus artículos 190 y siguientes este Código establece el apremio corporal contra los contribuyentes, al consignar 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” y que “procederá el mandamiento de arresto contra aquel que fuere sorprendido violando cualquiera de las disposiciones de las leyes tributarias, que se presuman delitos, cuando la urgencia, gravedad y naturaleza del hecho así lo requieran, salvo el caso en que se haya establecido un procedimiento judicial distinto.”

Por su parte, dispone el artículo 193 del Código Tributario que corresponde al representante del Ministerio Público (no dice al Juez) una vez apoderado del caso, dictar mandamiento de conducencia o arresto, pudiendo suspenderlos si del interrogatorio que haga se desprenden motivos justificados.” Sin embargo, el artículo 40 de la Constitución es claro al consignar que toda persona tiene derecho a la libertad y seguridad personal y por tanto nadie podrá ser reducido a prisión o cohibido de su libertad sin orden motivada y escrita de “juez competente”, no del ministerio público ni del Fisco.

Prescribe el artículo 40, numeral 5, de la Constitución, que toda persona privada de su libertad será sometida a la autoridad judicial competente dentro de las 48 horas de su detención o puesta en libertad. La autoridad judicial competente notificará al interesado, dentro del mismo plazo, la decisión que al efecto se dictare.

12) Información Digital.

El literal n) del artículo 44 del Código Tributario, agregado por Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, expresa que el Fisco podrá requerir, verificar y practicar inspecciones de los medios de almacenamiento de datos utilizados en sistemas de computación donde se procese información vinculada con la materia imponible.

En los tiempos modernos el uso de medios informáticos digitales es cada vez mayor y más eficiente, a nivel de que por estos medios se lleva la contabilidad, se presentan informaciones y declaraciones tributarias al Fisco, se comunican los contribuyentes con sus suplidores y adquirentes de bienes y servicios y se almacenan informaciones vitales de los contribuyentes. Es por eso que el Fisco debe tener acceso

a las informaciones de los sujetos pasivos, pero únicamente, cuando estas informaciones están “vinculadas con la materia imponible.” No obstante, aún cuando la ley no habla sobre copiar esta información digital y llevarla a las Oficinas del Fisco para estudiarla y verificarla, en la práctica el Fisco acostumbra a utilizar este método.

13) Rebeldía y Sanción.

Finalmente, el contribuyente tiene un deber de colaboración con la Administración Tributaria y de tolerar pacientemente cualquier inspección o fiscalización que esta lleve a cabo e incluso la Administración puede solicitar el auxilio de la fuerza pública para ejercer sus facultades. Ahora bien, en algunas leyes existe una infracción, conocida como rebeldía, que consiste en la negativa de parte del contribuyente para permitir una fiscalización regular. El no entregar libros y documentos o impedir la entrada a los lugares o el análisis de las mercancías o de cualquier modo impedir la verificación de las declaraciones o la comprobación de los hechos, constituye una rebeldía sujeta a sanción.

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

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

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

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

Refiriéndose al incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros el artículo 253 del Código Tributario expresa 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, señalando en su artículo 254 que en especial constituyen casos de incumplimiento de los deberes formales los siguientes:

a) La negativa u oposición a permitir el control o fiscalización de la Administración Tributaria, consumada o en grado de tentativa, y la complicidad en ello;

b) La negativa a proporcionar la información que le sea requerida por la Administración Tributaria; y

c) La negativa a comparecer ante la Administración Tributaria cuando su presencia es requerida.

De acuerdo al artículo 257 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, el incumplimiento de los deberes formales será sancionado con multa de 5 a 30 salarios mínimos, la cual es independiente de las sanciones accesorias de suspensión de concesiones, privilegios, prerrogativas y ejercicio de actividades o clausura de locales, según se establezcan las circunstancias agravantes en el caso. Asimismo, en los casos de incumplimientos de los deberes formales referentes a la remisión de información a la Administración Tributaria, en adición a la multa establecida en la parte principal de este artículo, podrá aplicarse una sanción de un 0.25% de los ingresos declarados en el período fiscal anterior.

B) Aduanas.

1) Durante el Aforo.

Cuando el importador presenta el manifiesto de importación a la Dirección General de Aduanas, esta procede a la verificación completa de las mercancías y a practicar el aforo, lo cual dará como resultado el monto de los impuestos que deben ser pagados en ocasión de esa importación. El reconocimiento o acto único de aforo comprende:

- a) La verificación o examen de las mercancías;
- b) Su peso cuenta o medida;
- c) Su valoración;
- d) Su clasificación en una determinada posición del arancel; y
- e) La liquidación de los gravámenes adeudados o de los cuáles se estuviere eventualmente exentos.

2) Reliquidación de Impuestos.

Dispone el artículo 118 de la Ley General de Aduanas No.3489, que dentro de un plazo que no excederá de 2 años contados desde la fecha del pago definitivo, las colecturías de Aduanas podrán recaudar mediante liquidación, los derechos e impuestos que por cualquier concepto se adeudaren al Fisco. Para estos y otros fines la Dirección General de Aduanas posee la facultad de inspección o fiscalización.

De acuerdo con el párrafo II del artículo 5 de dicha Ley No.3489, los oficiales de aduana están autorizados para citar e interrogar testigos, tomar juramentos, requerir y certificar declaraciones, requerir la presentación de documentos, levantar actas y ejercer atribuciones policiales en todos los casos en que sea necesario o conveniente en el ejercicio de sus funciones, sin perjuicio de las demás atribuciones que les confiere la ley.

Por su parte, el párrafo III de este artículo 5 dispone que todo oficial de aduanas en el ejercicio de sus funciones está autorizado en cualquier momento, y sin necesidad de obtener orden judicial de allanamiento, a penetrar y realizar investigaciones en todo edificio, establecimiento o lugar que no sea domicilio particular, cuando tenga motivos bien justificados para sospechar que se utiliza íntegra o parcialmente para la ocultación de efectos introducidos al país por contrabando u otro medio fraudulento, señalando las siguientes condiciones:

- a) Ningún edificio o parte de edificio que sirva exclusivamente como residencia privada podrá ser objeto de reconocimiento, sin obtenerse previamente una orden de allanamiento expedida por un funcionario judicial competente, y solicitada por escrito por cualquier oficial de aduanas. El mandamiento será válido para una investigación

determinada y quedará sin efecto 5 días después de haber sido expedido; y

b) El oficial que haga uso de un mandamiento de tal naturaleza, deberá rendir un informe detallado a sus superiores jerárquicos, respecto de su actuación, copia del cual deberá ser enviado a la persona cuyo domicilio haya sido allanado.

Señala el artículo 6 de esta Ley de Aduanas que cuando en el ejercicio de sus atribuciones un Oficial de Aduanas descubra una infracción a las leyes cuya aplicación compete a las Aduanas, redactará un proceso verbal en el cual conste el interrogatorio del sindicado como infractor, las declaraciones de los testigos, si los hubiere, así como la naturaleza de la infracción, tiempo y lugar en que se hubiese cometido, descripción del cuerpo del delito y demás piezas de convicción. El caso será denunciado sin demora al funcionario o autoridad competente con indicación del texto legal que haya sido violado para la actuación correspondiente. Este artículo 6 agrega los siguientes literales:

a) Todo Oficial de Aduana en el ejercicio de sus funciones está autorizado a detener a cualquier persona que fuese sorprendido violando las disposiciones de las leyes cuya aplicación compete a las Aduanas, cuando la urgencia del caso así lo requiera, debiendo ser puesta inmediatamente la persona determinada a la disposición de los funcionarios judiciales competentes; y

b) Podrá también requerir la asistencia de agentes del orden público cuando a su juicio sea necesario para la defensa de los intereses del Fisco.

En su artículo 172 esta Ley No.3489 expresa que los Directores Generales y Subdirectores Generales de Aduanas, los Supervisores e Inspectores; los Colectores y Sub-Colectores de Aduanas, y todos los demás funcionarios y empleados que sean investidos con la calidad de Oficiales de Aduanas, así como todos los miembros de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional, cual que sea su rango, y los Inspectores de Costas, son competentes para proceder al arresto de los autores o cómplices de contrabando o de tentativa de este hecho, siempre que sean sorprendidos *in fraganti* en la incautación de las cosas que según el artículo 200 deben ser comisadas, al levantamiento del acta correspondiente y al sometimiento de los prevenidos ante la jurisdicción competente.

En su artículo 177 se dispone que la acción para la persecución o represión del delito de contrabando, prescribirá a los 3 años, contados desde la fecha en que se hubiere cometido; si la persecución hubiere comenzado, el término se contará a partir de la fecha del último acto de instrucción o de persecución aún con respecto de las personas que hubieren sido comprendidas en dicho acto. No obstante, debemos significar que de conformidad con el artículo 200, literal e), de la Ley General de aduanas No.3489, modificado por la Ley No.226-06, del año 2006, de Autonomía de la DGA, el contrabando se castiga con “reclusión menor de dos a cinco años”, lo cual hace variar el tiempo de prescripción para la persecución o represión del delito de contrabando, pues de acuerdo con el artículo 45 del Código de Procedimiento Penal (Ley No.76-02, del 2 de julio del año 2002), que es una ley posterior a la Ley General de Aduanas, “la acción penal prescribe:

1) Al vencimiento de un plazo igual al máximo de la pena, en las infracciones sancionadas con pena privativa de libertad, sin que en ningún caso este plazo pueda exceder de diez años ni ser inferior a tres.

2) Al vencimiento del plazo de un año cuando se trate de infracciones sancionadas con penas no privativas de libertad o penas de arresto.”

Lo anterior significa que si el delito de contrabando tiene una pena máxima privativa de libertad de reclusión de hasta 5 años, según el artículo 200 de la Ley General de Aduanas, entonces la prescripción de la acción penal por el delito de contrabando no es de 3 años, como dice el artículo 177 de la Ley General de Aduanas, sino de 5 años como indica el artículo 45 del Código de Procedimiento Penal.

Recordamos que de conformidad con el artículo 40 de la Constitución toda persona tiene derecho a la libertad y seguridad personal y por tanto nadie podrá ser reducido a prisión o cohibido de su libertad sin orden motivada y escrita de “juez competente”, no del ministerio público ni del Fisco.

IV.- Refiscalización o Revisión de Oficio.

Al estudiar el tema de la Revocación del Acto Administrativo dentro del capítulo de esta obra dedicado al Acto Administrativo señalamos

que en virtud del Principio de Legalidad Administrativa, consagrado en el artículo 4 de la Constitución, la Administración Tributaria no tiene voluntad propia, sino que debe enmarcar sus actuaciones dentro del marco de la ley y por eso solamente puede hacer lo que la ley le autorice, no pudiendo hacer aquello que expresamente la ley no le dice que puede hacer.

En España *Queralt, Lozano y Proveda*, en su obra *Derecho Tributario*, señalan que la potestad de revisión de oficio se reconoce en ese país por expresa disposición de la ley y “supone la facultad extraordinaria que permite a la Administración anular sus propios actos sin tener que acudir a los tribunales y sin que hayan sido impugnados por los interesados. Se admite para vicios especialmente graves y constituye una manifestación extrema de la autotutela administrativa.” Agregan que en razón de que “con ella se permite a la Administración ir contra sus propios actos, desvinculándose de lo previamente declarado por ella misma, la seguridad jurídica impone límites a esta potestad”, entre los cuales citan motivos tasados, respeto a la cosa juzgada y un control judicial de la revisión de oficio.

En nuestro país no existe una disposición con carácter general que le permita a la Administración anular o revocar de oficio sus actos legalmente dictados, sino que, por el contrario, al estar dotados de una presunción de legitimidad sus actos, decisiones y resoluciones se consideran legítimos y válidos hasta que sean revocados mediante un recurso, a instancias de los particulares, ya sea en sede administrativa o judicial. Tampoco existe el recurso o acción de lesividad que le permite a la Administración recurrir contra sus propios actos.

En materia tributaria solo encontramos tres disposiciones especiales que le permiten al Fisco revocar o revisar sus actos y decisiones:

1) Reliquidación de Impuestos en Aduanas, conforme al artículo 118 de la Ley General de Aduanas;

2) Las Normas Generales.

El Código Tributario le permite a la Administración Tributaria emitir normas generales para la mejor administración y recaudación de los tributos y derogarlas. El artículo 37 de este Código señala que “estas

normas comenzarán a regir a partir de la fecha de su publicación en un periódico de amplia circulación nacional, o en la fecha que en las mismas se señale y subsistirán mientras no sean modificadas o derogadas.”

3) Las Consultas.

El artículo 38 del Código Tributario prescribe que la Administración Tributaria podrá ser consultada, por quien tuviese un interés personal y directo, sobre la aplicación de la ley a una situación concreta. En este sentido el artículo 43 del mismo Código dispone que “la Administración Tributaria podrá cambiar de criterio respecto a 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 posteriores a ella.” Lo antes dicho significa que una consulta con carácter vinculante no puede ser revocada por el Fisco, sino únicamente mediante una Norma General.

Solo en estos casos específicos en que la ley le otorga al Fisco la facultad de revisar o revocar de oficio sus propios actos, es lógico concluir que esta facultad existe y se rige por las condiciones señaladas en estas normas especiales.

Por lo tanto, en nuestro país no existe ninguna disposición legal que le permita al Fisco revisar de oficio sus propios actos, ya se refieran a la determinación de oficio de la obligación tributaria o al resultado de una fiscalización, excepto en Aduanas, de donde tenemos que concluir que a falta de una ley que autorice a la Administración Tributaria a revisar o revocar de oficio sus propias decisiones, ésta no puede hacerlo.

Debemos precisar, sin embargo, algunas notas para evitar confundir el verdadero sentido de revocación o revisión del acto administrativo:

a) Acto Viciado de Dolo o Fraude.

En el ordenamiento jurídico general y el derecho supletorio existen normas sobre casos de dolo, fraude, soborno y otros actos que tienen como consecuencias que los resultados de esos actos, al estar viciados, son nulos desde sus orígenes. Por lo tanto, una fiscalización o inspección viciada por actos o hechos de fraude, dolo o soborno a un funcionario del

Fisco corrompe todo el proceso y resultado de esa fiscalización. En estos casos se trataría de una fiscalización nula desde sus inicios, pudiendo dar lugar al inicio de una verdadera y nueva fiscalización. En estos casos no se trata de una refiscalización, pues la primera fiscalización resultó nula desde sus inicios y por tanto nunca produjo efectos jurídicos.

b) Corrección de Errores Materiales.

Entendemos que siempre es posible y legal que la Administración pueda corregir su propio acto, decisión o resolución cuando se trate de simples errores de hecho o errores numéricos o materiales. No se trata aquí de revocar el acto o de revisarlo para emitir uno nuevo, sino de corregir desperfectos o errores materiales del propio acto, el cual mantiene todo su vigor.

V.- Pruebas Penales Obtenidas en Fiscalización.

La doctrina tributaria se cuestiona en el sentido de si la Administración Tributaria puede utilizar para fines sancionatorios en contra del contribuyente fiscalizado, las declaraciones vertidas por este durante el procedimiento de fiscalización o si estas declaraciones pueden constituir una violación a los derechos constitucionales del contribuyente, en el sentido de que nadie está obligado a declarar contra sí mismo, es decir a autoincriminarse.

Soler, en su trabajo sobre El Principio de que Nadie Puede Ser Obligado a Declarar contra sí Mismo frente a las Inspecciones de la AFIP, señala que "dado el carácter que puede asumir el organismo fiscal tanto como fiscalizador del cumplimiento de las leyes tributarias cuanto como denunciante o querellante en un proceso penal, o, incluso, como parte en un proceso contencioso administrativo en el cual se discuta la aplicación de sanciones, se impone la necesidad de que al iniciarse una inspección, se le comunique al contribuyente que los datos obtenidos durante la misma pueden comprometer su situación ante la evidencia de la existencia de una infracción que lo haga pasible de sanciones. Si, bajo esas condiciones, el contribuyente consiente expresamente en colaborar con la inspección, los elementos obtenidos se encuentran legitimados para utilizarlos como prueba de cargo."

Del mismo modo se pronuncia *Spisso*, en su trabajo denominado *La Imposibilidad de Utilizar en el Proceso Penal Pruebas Aportadas por el Contribuyente durante la Fiscalización Tributaria*, al afirmar que en la medida en que los aportes de datos e informaciones que hace el contribuyente en el proceso de fiscalización “son utilizados como elementos de prueba en el sumario administrativo tendiente a la aplicación de multas por omisión o defraudación o en el proceso judicial tendiente a la aplicación de las sanciones penales previstas en la ley penal tributaria y previsional, se configura una clara transgresión al derecho constitucional de no autoincriminarse.” Añade que “la conclusión es lapidaria. Los datos y pruebas obtenidos coactivamente del administrado bajo amenaza de sanciones no pueden ser utilizados posteriormente en materia penal, tanto en sede judicial como administrativa, en los casos en que se admita el ejercicio de la jurisdicción penal por la Administración.”

Por nuestra parte entendemos y aceptamos la tesis doctrinal expuesta por estos autores, pues si bien es cierto que el contribuyente tiene el deber de colaborar con el Fisco durante el proceso de fiscalización, también el Fisco debe respetar los derechos de los contribuyentes, en especial sus derechos esenciales consignados en la Constitución, y por ende el Fisco no puede obligar ni amenazar al contribuyente para que este ofrezca declaraciones que lo puedan penalmente incriminar en un posterior juicio.

VI.- Jurisprudencias.

1) *Para Determinar la Renta de los Contribuyentes el Fisco puede apoyarse No sólo en los Libros y Papeles del Contribuyente, sino también en investigaciones de toda Clase.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 14 de octubre del 1970, B.J. No.719, pág.2217)

2) *La Notificación de Inicio de Fiscalización debe hacerse Personalmente o en el Domicilio habitual del Contribuyente.* (Sentencia del TCT, de fecha 31 de agosto del 2000, Boletín del TCT No.11, pág.108)

3) *La Facultad de Fiscalización que tiene la Administración Tributaria No es Inconstitucional.* (Sentencia del TCT, de fecha 28 de junio del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.250)

4) *La Ley le concede a la Administración Tributaria las Facultades de Inspección y Fiscalización.* (Sentencia del TCT, de fecha 28 de junio del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.250)

CAPÍTULO III

Potestad de Determinación de Oficio

I.- Generalidades.

Aunque la determinación de la obligación tributaria fue estudiada anteriormente en la parte referente al Derecho Tributario Sustantivo, es importante resaltar que el Código Tributario le otorga al Fisco la potestad de determinar de oficio la obligación tributaria. En efecto, el artículo 66 del Código Tributario consigna que “dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los siguientes casos:

1) Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria;

2) Cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables; y

3) Cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los llevare o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles.

Mediante la facultad de determinación de oficio la ley le concede a la Administración Tributaria la potestad de determinar o estimar de oficio la obligación tributaria del sujeto pasivo, ya sea sobre base cierta o a través de índices, parámetros, comparaciones, movimientos económicos, bancarios y otros factores que son previamente fijados por la ley o por el Fisco, cuando este último goza de la facultad legal de establecerlos. La determinación de oficio puede hacerse de dos maneras:

a) Sobre base Cierta o Directa.

Es cuando el Fisco conoce todos los elementos esenciales del tributo, necesarios para practicar la determinación, y puede determinar la obligación tributaria conforme a la realidad de los hechos.

b) Sobre base Presunta, Estimada o Indirecta

Es cuando la Administración Tributaria solo conoce algunos de los elementos esenciales para determinar la obligación tributaria del contribuyente, debiendo aplicar presunciones, estimaciones, parámetros o índices para completar los datos necesarios que serán utilizados en la determinación. Por esta razón es que el artículo 35 del Código Tributario 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.”

Señalan *Navarrine y Asorey* que “durante el proceso de determinación, la autoridad fiscal procede: por estimación de oficio directa, cuando comprueba, sobre la base de las declaraciones juradas presentadas, la realización o magnitud del hecho imponible; por estimación de oficio presunta, basándose en índices y presunciones, y por estimación de oficio objetiva, cuando le indica al contribuyente el monto de su obligación impositiva, que generalmente liquida en los impuestos reales.” (Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario)

Ferreiro Lapatza, en su obra *Curso de Derecho Financiero Español*, al hacer la distinción entre Estimación Directa y Estimación Objetiva, señala que “cuando se sigue el método de estimación directa se debe intentar un conocimiento cierto y directo de la base imponible. Para ello la Ley debe ordenar una forma de proceder que haga posible tener en cuenta y utilizar los datos y medios que mejor se avengan a tal fin: el examen de la contabilidad de una empresa, la declaración del contribuyente, etc. En la estimación objetiva, por el contrario, se renuncia al conocimiento cierto e inmediato de la base. La Ley ordena que dicha magnitud se estime en función de unos índices, signos o módulos. La existencia de tales índices es lo único que se aspira a conocer. La forma de proceder, los medios y datos a tener en cuenta para este conocimiento deben diferir lógicamente de los que se utilizan para la estimación directa. Bastaría,

por ejemplo, la nómina de empleados de una empresa, si el número de estos se toma como índice para determinar el beneficio obtenido, sin necesidad de acudir a su contabilidad ni exigir prolijas declaraciones al empresario. El método de medición elegido y el procedimiento configurado por las normas delimitan en cada caso el régimen que ha de seguirse para la estimación de la base en cada tributo.”

Para *Martín y Rodríguez Usé* la determinación de oficio se denomina estimativa o determinación presuntiva cuando esta “se funda no ya en el conocimiento cierto de los hechos imponibles que dan origen a la obligación tributaria del contribuyente, sino en hechos y circunstancias que por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hechos imponibles, permitan inferir, en el caso particular, la existencia y medida de la obligación.” Según estos autores este método solo puede ser utilizado cuando resulta imposible seguir el método del conocimiento cierto o directo de los hechos imponibles y por eso más adelante afirman que si bien existen dos formas de verificación para determinar la obligación tributaria, esto es en forma directa o sobre bases ciertas y en forma estimativa o presuntiva, no se trata de “dos métodos optativos, que pueden ser indistintamente elegidos por el ente recaudador, sino que el método estimativo es supletorio del método de determinación en forma directa, y solo puede empleárselo en aquellos casos en que no es posible, por causa imputable al contribuyente o responsable, hacer uso del referido método directo.” (Derecho Tributario General)

Es cierto, además, que el artículo 35 del Código Tributario le otorga a la Administración Tributaria la facultad de dictar normas generales, en especial sobre “promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de fundamento para estimar de oficio la base imponible.” Sin embargo, no se trata aquí de un poder arbitrario, pues la Administración, que actúa bajo una presunción de legalidad de sus actos, no debe actuar con arbitrariedad ni con un fin recaudatorio, sino con la finalidad de cumplir con las leyes, dentro de las cuales se le encomienda recaudar, pero siempre de acuerdo con la ley. En este sentido *Martín y Rodríguez Usé*, en Derecho Tributario Procesal, expresan que en Argentina el artículo 25 de la Ley 11.683, enumera los siguientes índices que pueden ser utilizados por el Fisco para estimar de oficio la obligación tributaria, los cuales son los siguientes

- 1) Capital invertido en la explotación.
- 2) Volúmenes de transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, ventas, existencia de mercaderías, gastos generales.
- 3) Coeficientes generales y otros índices.
- 4) Alquiler de la casa-habitación.
- 5) Precios de inmuebles.
- 6) Diferencias de inventarios.
- 7) Diferencias de ventas.
- 8) Incrementos patrimoniales.

No obstante, es preciso reiterar que si bien la ley le otorga a la Administración Tributaria una facultad para presumir o estimar de oficio la obligación tributaria del sujeto pasivo, este no es un poder soberano ni arbitrario que puede ejercerse mediante juicios exclusivamente subjetivos o que se aparten exageradamente de la realidad. Incluso en Argentina el Tribunal Fiscal de la Nación ha llegado a decir que “la opción entre determinación cierta y presuntiva no se encuentra librada al criterio discrecional de la administración, sino que depende de una comprobación sobre la posibilidad o imposibilidad de efectuar la determinación cierta, la cual constituye la regla, esto es, la determinación por el conocimiento directo de la materia imponible; la ley no acuerda a la DGI una facultad discrecional para adoptar una u otra forma de determinación.” (TFN, Funes, Orlando L., B-1729, del 14/8/73, citada por *García Vizcaíno*, en *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal*).

Por eso *Sánchez Pino y Malvárez Pascual*, en su obra *La Estimación Indirecta en el Ambito de la Gestión Tributaria*, expresan que “la estimación indirecta más que un régimen de determinación de la base constituye un procedimiento destinado a la obtención de las pruebas necesarias para la estimación de la misma cuando la conducta irregular del sujeto pasivo haga imposible su conocimiento a la Administración Tributaria por los cauces ordinarios (estimación directa u objetiva)”, agregando que prácticamente “cabe identificar la estimación indirecta con la prueba por presunciones” y que “no cabe aplicar el régimen de estimación indirecta con fundamento exclusivamente en meras probabilidades o conjeturas. No podemos aceptar, pues, que en la

estimación indirecta para determinar los rendimientos se recurra a operaciones mentales o inferencias del inspector que no se acomoden" a la ley.

Asimismo, la estimación de oficio indirecta o sobre bases presuntas, indicios o parámetros debe practicarse lo más cercano posible a la realidad y nunca servir como instrumento de sanción, debiendo ceder en caso de que la determinación de la obligación tributaria pueda efectuarse sobre base cierta o en aquellos casos en que se pruebe la realidad de los hechos impositivos y su valoración. Aunque hay autores como *Sánchez Pino y Malvárez Pascual*, en su obra *La Estimación Indirecta en el Ambito de la Gestión Tributaria*, que entienden que el régimen de estimación indirecta o presuntiva no es de carácter excepcional, sino subsidiario, que se aplica cuando exista una "imposibilidad o dificultad grave para determinar la base imponible por el método de estimación directa u objetiva", entendemos que la estimación de oficio indirecta o presunta es en sí misma un procedimiento excepcional, utilizable únicamente cuando el Fisco desconozca la realidad tributaria y el contribuyente no colabore en la búsqueda de esa realidad, lo cual no ocurre en la gran mayoría de los casos y por eso se trata de un régimen excepcional.

Resulta conveniente transcribir las palabras de *Giuliani* quien expresa, refiriéndose a la determinación sobre base presunta, que "la autoridad debe recurrir al conjunto de hechos o circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con los previstos legalmente como presupuesto material del tributo, permiten inducir en el caso particular la existencia y monto de la obligación... y no ser el fruto de situaciones excepcionales o atípicas; además, la autoridad de aplicación no puede proceder discrecionalmente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a su mención sin explicaciones, ya que debe justificar el procedimiento observado para llegar a la determinación y ajustarse a los indicios razonables. Los promedios y coeficientes generales que aplique no pueden ser fijados arbitrariamente o tomados al azar, sino que deben elaborarse sobre la base de la actividad del contribuyente." (Derecho Financiero)

Por eso entendemos que cuando la ley le otorga al Fisco la facultad de determinación sobre base presunta o estimada, no le está otorgando un poder discrecional arbitrario para elegir entre varios parámetros o índices, sino para elegir el que más se acerque a la verdad de los

hechos y por eso ese poder para elegir no es meramente antojadizo, encontrándose sometido al control jurisdiccional. Asimismo, no puede hacerse una estimación general para muchos contribuyentes a la vez o en base a una Norma General, como por ejemplo emitir una Norma General estimando de oficio todas las empresas similares que se encuentran en un determinado sector. La Norma General sí puede establecer índices o parámetros que sirvan de base para estimar, pero solo para servir de base en una determinación particular que debe practicarse aisladamente a cada contribuyente, es decir que a cada contribuyente debe practicársele una investigación, fiscalización y estimación individual. En otras palabras, la estimación indirecta o presunta no puede ser generalizada, sino que siempre debe tener en cuenta las circunstancias especiales que pueden afectar al sector económico donde el contribuyente realiza sus actividades, pero a la vez las características especiales de ese contribuyente dentro de ese sector.

Campo y Díaz, en Estructura Jurídico-subjetiva de la Determinación de Oficio en el Marco de la Ley 11.683, nos dicen que “así sea que al régimen de estimación de la base imponible se le de el carácter de directo, o bien, el de presuntivo, nunca estos métodos pueden basarse sobre indicios o ficciones alejadas de la realidad operatoria de un contribuyente particular, en un caso determinado. Es decir, que en tanto y en cuanto sean diferentes los sujetos pasivos de la relación tributaria, como así también los hechos que la generaron, la determinación de oficio que realiza la DGI también debe ser particular y personal, no pudiendo extender dicha determinación a otros hechos, por más que la persona sea la misma, ni encerrar diferentes hechos de distintos contribuyentes, en un mismo campo acción, basándose en indicios de grupo económico o negocio de grupo.”

II.- Caracteres del Acto de Determinación de Oficio.

El acto de determinación de oficio de la obligación tributaria contiene cuatro características básicas, que son las siguientes:

1) Reglado.

La obligación tributaria es un acto reglado por la ley, que no da lugar a facultades discrecionales por parte de la Administración, por

tratarse de una norma sustantiva de la obligación, pues es la ley y no la Administración Tributaria quien establece los elementos esenciales de todo tributo, tales como el cálculo de la base imponible y la tasa o alícuota que se debe aplicar. Igual sucede con la estimación de oficio, pues en estos casos es la ley quien le otorga a la Administración Tributaria facultades para estimar, debiendo la Administración seguir el procedimiento y normas consignadas al respecto.

Por eso se trata de un acto reglado por la ley, pues es la ley quien le conceda al Fisco las reglas para determinar o estimar de oficio, diciéndole cuándo debe dictar normas generales señalando los promedios, índices y coeficientes que se utilizarán para estimar y además indicando en cuáles casos específicos se puede practicar una determinación de oficio. Por eso se dice que evaluar cuánto se le debe al Fisco es una potestad reglada, exclusiva de la ley, ya sea en los casos en que el sujeto pasivo determine su propia deuda o en aquellos casos en que corresponde a la Administración Tributaria determinar, sea sobre base cierta o presunta. No obstante, la forma en que puede llevarse a cabo el acto de determinación sí puede elaborarse mediante un procedimiento discrecional de la Administración Tributaria, autorizada por la ley.

2) Recurrible.

El acto de determinación de oficio de la obligación tributaria, ya sea mediante base cierta o sobre base presunta o estimada, es un acto controlable por organismos administrativos superiores al que lo dictó o por órganos jurisdiccionales. En nuestro ordenamiento jurídico tributario los sujetos pasivos que consideren incorrecta la determinación de sus impuestos practicada por la Administración Tributaria pueden interponer un Recurso de Reconsideración o Reclamación ante el mismo órgano administrativo que dictó el acto impugnado y posteriormente, si no está de acuerdo con la Resolución de Reconsideración o Reclamación que se dicte, interponer un Recurso Contencioso Tributario por ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

3) Motivado.

Aunque la ley no lo dice expresamente, entendemos que cuando se trate de una determinación de oficio en base al artículo 66 del Código Tributario, ya sea sobre base cierta o presunta, corrigiendo o ajustando

una declaración ya presentada, o cuando se trate de estimaciones de oficio sobre bases presuntas, el acto de determinación o estimación de oficio debe ser motivado, con la finalidad de que tanto los contribuyentes como los tribunales constaten la aplicación correcta de la ley y el uso correcto de la facultad de determinación de oficio concedida a la Administración Tributaria.

La potestad conferida por la ley al Fisco para determinar de oficio la obligación tributaria de los contribuyentes, en particular aquellas estimaciones que se fundan en bases presuntas, es una atribución excepcional que debe utilizarse en forma comedida, racional, prudente y siempre dentro de los parámetros legales y de justicia tributaria. La estimación no puede fundamentarse en hechos hipotéticos o imaginarios, sino en procedimientos válidos y legales, y que sus resultados sean lo más cercano posible a la realidad de los hechos.

En este sentido, y aunque de manera expresa la legislación dominicana no exige que el acto de determinación de oficio de la obligación tributaria tenga que ser motivado, entendemos que este acto sí debe ser motivado en todos aquellos casos en que la determinación se haga de oficio por la Administración Tributaria y la misma contenga rasgos de que en todo o en parte fue realizada sobre estimaciones indirectas o bases presuntas, por las siguientes razones:

a) Porque de acuerdo con el artículo 66, numeral 1, del Código Tributario, para que la Administración Tributaria proceda a la determinación de oficio de la obligación tributaria, es necesario que el contribuyente haya omitido presentar su declaración tributaria o no haya cumplido debidamente con su obligación tributaria, lo cual debe ser demostrado por la Administración Tributaria, recogiendo sus investigaciones y argumentos en un acto motivado, que se fundamente así mismo;

b) Porque de acuerdo con el artículo 66, numeral 2, del Código Tributario, para que la Administración Tributaria proceda a la determinación de oficio de la obligación tributaria es necesario que la declaración tributaria presentada por el contribuyente no merezca fe, por ofrecer dudas sobre su veracidad o exactitud o no cumpla con todas las normas aplicables, lo cual debe ser demostrado por la Administración Tributaria, recogiendo sus investigaciones y argumentos en un acto motivado, que se fundamente así mismo;

c) Porque de acuerdo con el artículo 66, numeral 3, del Código Tributario, para que la Administración Tributaria proceda a la determinación de oficio de la obligación tributaria es necesario que el contribuyente no lleve libros o los lleve incorrectamente o no los exhiba o carezca de los comprobantes exigidos por la ley, todo lo cual debe ser demostrado por la Administración Tributaria, recogiendo sus investigaciones y argumentos en un acto motivado, que se baste a sí mismo;

d) Porque de acuerdo con el artículo 67 del Código Tributario, para que la Administración Tributaria pueda determinar de oficio la obligación tributaria del agente de retención o traslación, es necesario que este no los haya declarado oportunamente, lo cual debe ser demostrado por la Administración Tributaria, recogiendo sus investigaciones y argumentos en un acto motivado, que se fundamente a sí mismo;

e) Porque el acto de determinación, al ser un acto reglado, debe ceñirse a lo establecido por la ley y seguir un orden preestablecido, respetando los procedimientos y los principios constitucionales de legalidad. Esto, a su vez, constituye una garantía para la propia Administración Tributaria, al exigir un trato igualitario y legal para todos los contribuyentes y sentar sus procedimientos sobre precedentes; y

f) Porque el acto de determinación motivado constituye una garantía a los derechos del contribuyente, sobre todo al derecho de defensa, cuando este desee recurrir contra la determinación de oficio, pues sabría de antemano las razones que motivaron al Fisco a practicar dicha determinación y cuáles serían los argumentos de su defensa.

En este sentido, dentro de sus motivaciones, el acto de determinación de oficio sustentado sobre base presuntas o indirectas, debe indicar las razones que tuvo el Fisco para practicarla, señalando las causas de imposibilidad o dificultad que en el caso específico acontecieron para no haberse utilizado el régimen de determinación directa o sobre bases cierta y las razones por las cuales el Fisco desconoce la realidad tributaria del contribuyente, ya sea que tuvo poca o ninguna colaboración por parte del contribuyente en la búsqueda de esa realidad tributaria y su cuantificación.

El Fisco siempre debe tener presente la gran posibilidad que existe de que una vez practicada y notificada la determinación de oficio efectuada

bajo un régimen de estimación indirecta o presunta, el contribuyente pueda llevar su caso a los tribunales y que en estos casos el contenido y resultado plasmado en el acto de determinación constituyen la base y razón del litigio. Por esta razón este acto debe ser claro, motivado y apegado a la ley, señalando además los métodos, parámetros, indicios y procedimientos utilizados para realizar dicha estimación y llegar a sus conclusiones.

4) Notificación.

Aunque el Código Tributario no lo establece expresamente, se entiende que cuando la Administración Tributaria practica una estimación de oficio debe notificársela al sujeto pasivo. En efecto, señala el artículo 57 del Código Tributario que “los contribuyentes u obligados que consideren incorrecta o injusta la estimación de oficio que se hiciese 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.” Es decir, el plazo para recurrir comienza a partir de la fecha de recepción de la notificación, dando a entender que la misma debe ser notificada.

Por su parte, el literal a) del artículo 23 del Código Tributario establece que el término de prescripción se interrumpirá “por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo o realizada ésta por la Administración.”

Por lo tanto, la determinación de oficio debe ser notificada al sujeto pasivo para que pague o interponga los recursos que le acuerda la ley.

III.- Nulidad de la Determinación de Oficio.

Cuando la determinación de oficio practicada por la Administración Tributaria no cumple con los requisitos mínimos de ley, la misma es anulable.

La facultad de determinación de oficio concedida por la ley a la Administración Tributaria, en especial en los casos de determinación o estimación sobre bases presuntas, debe ser utilizada por la Administración en forma comedida, racional y prudente, actuando siempre dentro de los parámetros legales y de justicia tributaria, respetando los principios constitucionales, nunca basándose en fantasías o hechos imaginarios, sino en pruebas contundentes que no den lugar a dudas respecto a que el procedimiento de estimación de oficio ha sido observado correctamente y que las bases, cálculos, parámetros, índices, coeficientes y otros mecanismos para estimar han sido utilizados de forma correcta y no son frutos de un interés de la Administración Tributaria en recaudar por encima de la ley o en franca violación a los derechos de defensa y seguridad jurídica de los contribuyentes. Por eso, repetimos, en todos los casos la estimación de oficio debe ser lo más cercano posible a la realidad de los hechos.

Para practicar la estimación de oficio la Administración Tributaria debe utilizar elementos de pruebas confiables y demostrables, como por ejemplo depósitos en bancos no registrados, incrementos de rentas o inventarios no justificados, incremento de patrimonio no justificado, ventas no registradas y otros. No basta, pues, con la simple imaginación del Fisco para practicar estimaciones de oficio, sino que se requiere de pruebas fehacientes, para no vulnerar los derechos de los particulares a su seguridad jurídica. Todos estos procedimientos, gestiones y conclusiones deben ser motivados, como forma de asegurar que la ley se ha cumplido.

Giuliani Fonrouge y Navarrine, en su obra comentada Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, nos dicen que en Argentina "han sido declaradas nulas las determinaciones de oficio cuando la resolución dictada no ha sido debidamente fundada y sus deficiencias no pueden ser subsanadas en la instancia superior, o cuando se basa en un hecho imponible futuro hipotético que podría no llegar a existir o darse en distintas medidas. En cuanto a las pruebas, la jurisprudencia no solo ha insistido en su valoración, sino que ha declarado inválidas las determinaciones que se basan en simples opiniones de un funcionario sin las debidas informaciones o averiguaciones o no dando intervención a las partes interesadas o cuando la planilla es prueba inoperante, aunque firmada por el contribuyente, al omitir consignar el coeficiente aplicado por el inspector actuante, siendo indiferente que el responsable no

hubiere manifestado disconformidad o cuando el fisco no ha utilizado índice alguno para establecer los ingresos del contribuyente y no ha fundado la razón en que se basa la estimación del monto de ingreso que efectuará.”

Por otra parte, se discute acerca de a quién corresponde probar que la determinación de oficio o impugnaciones practicadas por el Fisco son o no correctas. *Gómez*, en *La Determinación de Oficio y sus Diversas Consecuencias en Materia Probatoria*, entiende que el Principio de Presunción de Legitimidad de los actos administrativos “ha llevado a afirmar que en materia del Derecho Administrativo Tributario es el contribuyente quien debe cargar con la “mochila de piedra” que representa probar en contra de un acto administrativo (*onus probandi incumbit ei qui dicit*)”, agregando que “corresponderá entonces, a los contribuyentes, ejercitando su derecho de contradicción, objetar las impugnaciones efectuadas por la DGI. Para así hacerlo no bastará, simplemente, con enunciar agravios o alegar derechos, sino que mediante el ofrecimiento y la producción de pruebas habrá que desvirtuar la presunción de legitimidad que de dicho acto administrativo se desprende.”

En nuestra opinión es cierto que el acto administrativo goza de presunción de legitimidad y que corresponde al administrado probar lo contrario. Sin embargo, en razón de que la determinación de oficio practicada en forma indirecta o estimada constituye una atribución excepcional, solo para aquellos casos limitativamente expresados en el artículo 66 del Código Tributario, corresponde al Fisco demostrar las razones que tuvo para utilizar esta facultad excepcional en vez de utilizar el método normal y más acertado, que es el método directo o sobre base cierta. Además, el Fisco debe demostrar que los hechos, datos e informes utilizados para estimar de oficio son reales y no fruto de la imaginación y que los índices, parámetros y presunciones utilizados en la estimación se adaptan a la realidad tributaria del contribuyente. En otras palabras, corresponde al Fisco desvirtuar los registros contables que el contribuyente alega están en orden.

IV.- Redeterminación de Oficio.

En varias oportunidades hemos hecho referencia al Principio de Legalidad Administrativa, previsto en el artículo 4 de la Constitución,

mediante el cual se entiende que la Administración Tributaria no tiene voluntad propia, sino que únicamente puede hacer lo que la ley le autorice, no pudiendo hacer aquello que expresamente la ley no le dice que puede hacer. En este sentido, surge la interrogante de determinar si el Fisco, una vez que ha practicado y notificado una determinación de oficio de la obligación tributaria, puede anular, revocar o revisar esta determinación y hacer una nueva.

Con respecto a la Ley de Aduanas, el artículo 118 de la misma consagró la facultad del Fisco de reliquidar los tributos de aduanas dentro de un plazo de 2 años a partir de la importación. Sin embargo, no encontramos una disposición similar en el Código Tributario, de donde es cuestionable si la Dirección General de Impuestos Internos tiene o no esta facultad. Por nuestra parte, y ante la falta de una norma legal que autorice a la Dirección General de Impuestos Internos a redeterminar o reliquidar los impuestos notificados, entendemos que no tiene esta facultad y por ende no puede de oficio revocar sus propias decisiones.

Anteriormente habíamos indicado que en España *Queralt, Lozano y Proveda*, en su obra *Derecho Tributario*, señalan que la potestad de revisión de oficio se reconoce en ese país por expresa disposición de la ley y “supone la facultad extraordinaria que permite a la Administración anular sus propios actos sin tener que acudir a los tribunales y sin que hayan sido impugnados por los interesados. Se admite para vicios especialmente graves y constituye una manifestación extrema de la autotutela administrativa.” Agregan que en razón de que “con ella se permite a la administración ir contra sus propios actos, desvinculándose de lo previamente declarado por ella misma, la seguridad jurídica impone límites a esta potestad”, entre los cuales citan motivos tasados, respeto a la cosa juzgada y un control judicial de la revisión de oficio.

A diferencia de España en nuestro país no existe una disposición con carácter general que le permita a la Administración Tributaria anular o revocar de oficio sus actos legalmente dictados, los cuales, como dijimos, están dotados de presunción de legitimidad. Tampoco existe el recurso o acción de lesividad que le permite a la Administración recurrir al tribunal contencioso en contra de sus propios actos y decisiones.

En Argentina, por ejemplo, *Martín y Rodríguez Usé*, en *Derecho Tributario Procesal*, nos dicen que el artículo 26 de la Ley 11.683 establecen dos supuestos de modificación de una determinación de

oficio: 1) Carácter Parcial, es decir cuando la determinación de oficio es parcial y así se hace constar en la resolución de determinación, pudiendo ser objeto de revisión ulterior los aspectos no considerados; y, 2) Cuando se trate de hechos nuevos o vicios de la voluntad administrativa, tales como error, omisión o dolo. Por otra parte los artículos 114 y 115 de la Ley No.7647, sobre Procedimiento Administrativo, establecen que una vez haya sido notificada la resolución al interesado, ésta no puede revocarse cuando el acto sea perfecto y no adolezca de vicios que lo hagan anulable. En efecto, el artículo 114 señala que “la Administración no podrá revocar sus propias resoluciones notificadas a los interesados y que den lugar a la acción contenciosa administrativa, cuando el acto sea formalmente perfecto y no adolezca de vicios que lo hagan anulable.” Asimismo, el artículo 115 expresa que “en cualquier momento podrán rectificarse los errores materiales o de hecho o los aritméticos.”

En la legislación tributaria dominicana no existen normas como las anteriores, pero encontramos tres disposiciones especiales que le permiten al Fisco revocar, modificar o revisar sus actos o resoluciones:

1) Reliquidación de Impuestos en Aduanas, conforme al artículo 118 de la Ley General de Aduanas.

2) Las Normas Generales.

El Código Tributario le permite a la Administración Tributaria emitir normas generales para la mejor administración y recaudación de los tributos y derogarlas. El artículo 37 de este Código señala que “estas normas comenzarán a regir a partir de la fecha de su publicación en un periódico de amplia circulación nacional, o en la fecha que en las mismas se señale y subsistirán mientras no sean modificadas o derogadas.”

3) Las Consultas.

El artículo 38 del Código Tributario prescribe que la Administración Tributaria podrá ser consultada, por quien tuviese un interés personal y directo, sobre la aplicación de la ley a una situación concreta. En este sentido el artículo 43 del mismo Código dispone que “la Administración Tributaria podrá cambiar de criterio respecto a 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 posteriores a ella." Lo antes dicho significa que una consulta con carácter vinculante no puede ser revocada por el Fisco, sino únicamente mediante una Norma General.

Por lo tanto, solo en estos tres casos específicos es que la ley le permite al Fisco revisar o revocar de oficio sus propios actos, lo que nos obliga a concluir afirmando que salvo los casos particulares antes indicados, en nuestro país no existe ninguna disposición legal que le permita al Fisco revisar o revocar de oficio sus propios actos, ya se refieran a la determinación de oficio de la obligación tributaria o al resultado de una fiscalización, de donde tenemos que concluir que a falta de una ley que autorice a la Administración Tributaria a revisar o revocar de oficio sus propias decisiones, ésta no puede hacerlo.

Pero al igual que lo hicimos anteriormente, es conveniente precisar algunas notas o aclaraciones que resultan de gran interés para este estudio:

a) Acto Viciado de Dolo o Fraude.

En el ordenamiento jurídico general y el derecho supletorio existen normas sobre casos de dolo, fraude, soborno y otros actos que tienen como consecuencias que los resultados de esos actos, al estar viciados, son nulos desde sus orígenes. Por lo tanto, una determinación viciada por actos o hechos de fraude, dolo o soborno a un funcionario del Fisco corrompe todo el proceso y resultado de la misma. En estos casos se trataría de una determinación nula desde sus orígenes, pudiendo dar lugar al inicio de una nueva y verdadera determinación. En estos casos no se trata de una redeterminación, pues la primera determinación resultó nula desde sus inicios y por tanto nunca produjo efectos jurídicos.

b) Corrección de Errores Materiales.

Aunque la ley no lo diga expresamente, entendemos que siempre es posible que la Administración pueda corregir su propio acto, decisión o resolución cuando se trate de simples errores de hecho o errores numéricos o materiales, ya sea de oficio o a petición de parte interesada. No se trata aquí de revocar el acto o de revisarlo para emitir uno nuevo,

sino de corregir desperfectos o errores materiales del propio acto, el cual mantiene todo el vigor que tenía desde su dictamen. Así, por ejemplo, el artículo 328 del Código Tributario permite corregir errores de cálculos de las declaraciones juradas de impuestos, señalando que estas “hacen responsables a los declarantes por el impuesto que de ellas resulte, cuyo monto no podrá ser reducido por declaraciones posteriores, salvo errores de cálculo, sin la expresa autorización de la Administración Tributaria.”

Para un mayor estudio de este tema recomendamos ver en esta misma obra la Revisión o Revocación del Acto Administrativo dentro del capítulo dedicado al Acto Administrativo.

V.- Jurisprudencias.

1) *La Administración Tributaria tiene Facultad para Determinar la Obligación Tributaria.* (Sentencia del TCT, de fecha 31 de enero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.42)

2) *La Administración Tributaria puede hacer Tasaciones a los fines Tributarios.* (Sentencia del TCT, de fecha 26 de junio del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.387)

3) *La Administración Tributaria tiene Facultad para Determinar de Oficio la Obligación Tributaria, siguiendo un Procedimiento Adecuado.* (Sentencia del TCT No.004-2004, de fecha 24 de febrero del 2004)

4) *Cuando el Fisco practica una Determinación de Oficio por Ingresos No Declarados, el Contribuyente puede demostrar que Sí fueron declarados.* (Sentencia del TCT No.004-2004, de fecha 24 de febrero del 2004)

5) *La Administración Tributaria puede Determinar de Oficio la Obligación Tributaria en los casos en que el Contribuyente haya Omitido presentar la Declaración Jurada o cuando la Declaración presentada No le mereciera fe.* (Sentencia del TCT No.097-2005, de fecha 30 de noviembre del 2005)

6) *La Administración Tributaria puede Determinar de Oficio la Obligación Tributaria, pero el Tribunal puede Verificar si el Monto Estimado es Correcto o Excesivo.* (Sentencia del TCT No.036-2006, de fecha 25 de abril del 2006)

7) *La Administración Tributaria tiene Facultad para Determinar de Oficio la Obligación Tributaria.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.126-2008, de fecha 30 de septiembre del 2008)

CAPÍTULO IV

Potestad Sancionatoria de la Administración Tributaria

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

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

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

Lo cierto es que parecería contradictorio que existiendo el principio constitucional de división o separación de los poderes que consagra el poder judicial como el órgano encargado de aplicar sanciones por 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, siempre por disposición expresa de la ley.

Debido a lo anterior una gran mayoría de las legislaciones administrativas y tributarias otorgan poderes sancionatorios a la

Administración Pública para castigar las infracciones cometidas por los particulares, pero siempre en la forma y medida que la propia ley establece.

En razón de la importancia y amplitud que reviste el tema de la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria, los autores de esta materia han optado por elaborar todo un Derecho Represivo Tributario o Tributario Penal, encargado del estudio de este amplio mundo.

Sección I

Validez Constitucional de esta Potestad

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, el artículo 69 del Código Tributario prescribe que “las infracciones consistentes en sanciones pecuniarias serán conocidas y sancionadas por el órgano competente de la Administración Tributaria”, 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, antes de la Constitución del 2010 ninguna disposición constitucional le otorgaba a la Administración Pública la facultad sancionadora, aún cuando muchas leyes así lo contemplaban, lo que ocasionó interesantes debates jurídicos acerca de la constitucionalidad o no de las normas que concedían esta facultad a la Administración Pública, entre ella a la Administración Tributaria, pues la Constitución consagraba que los poderes del Estado eran independientes en el ejercicio de sus respectivas funciones, sus encargados responsables y no podían delegar sus atribuciones, las cuales eran únicamente las determinadas por la Constitución y las leyes.

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)

En base a lo anterior surgieron las siguientes preguntas: ¿De conformidad con la Constitución dominicana, puede válidamente el Código Tributario otorgarle al Fisco 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? ¿Se estaría convirtiendo al Fisco en una especie de tribunal?

Es mucho lo que se ha hablado sobre la función jurisdiccional de la Administración y poco 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 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).

De manera tácita nuestra Suprema Corte de Justicia del año 1973 entendió procedente la aplicación de sanciones por vía administrativa, pues aunque no se refirió a la constitucionalidad o no de estas, expresó que los funcionarios públicos tenían que actuar con razonabilidad al aplicar las leyes que imponían cargas y sanciones, señalando que “sobre el alegato cuarto del memorial de la recurrente, relativo a la multa que le fue impuesta, que es de principio que toda disposición legal o reglamentaria que establezca sanciones de cualquier índole debe interpretarse de un modo restrictivo; 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 1 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 compruebe y declare, 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” (artículo 8, inciso 5to) 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 aquellas que impongan cargas y sanciones de toda índole.” (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de junio de 1973, B.J. No.751, pág.1605).

No obstante, en nuestro país la discusión sobre la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria quedó saldada con la promulgación de la Constitución del año 2010, en cuyo numeral 17 del artículo 40 se establece que “en el ejercicio de la potestad sancionadora establecida por las leyes, la Administración Pública no podrá imponer sanciones que de forma directa o subsidiaria impliquen privación de libertad” y el artículo 69, numeral 10, que consagra que “las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.”

Lo anterior implica que si bien la Constitución permite que por vía de la ley se consagre que la Administración Pública, y entre ella la Administración Tributaria, pueda imponer sanciones administrativas o tributarias a los particulares, estas sanciones nunca pueden referirse a privación de libertad, pues solo los tribunales judiciales pueden imponer este tipo de sanción y nunca la Administración Pública. En síntesis, si bien la Constitución permite a la Administración Pública, y entre ella a la Administración Tributaria, imponer sanciones administrativas o tributarias a los particulares, la aplicación de estas sanciones se encuentra sujeta a las siguientes condiciones:

- 1) Que la potestad sancionadora sea establecida por las leyes;
- 2) Que las sanciones administrativas nunca se refieran a privación de libertad, pues solo los tribunales judiciales pueden imponer este tipo de sanción; y,
- 3) En todos los casos debe respetarse la Constitución y las garantías del debido proceso de ley.

Sin embargo, una nueva discusión surge respecto del alcance del numeral 17 de la Constitución del año 2010 y es la siguiente: ¿Cuándo esa disposición se refiere a “privación de libertad” a qué libertad se está refiriendo: Solo a la libertad física o también a la libertad y goce derechos constitucionales? ¿Puede la Administración Pública, y dentro de ella el Fisco, imponer sanciones tales como el decomiso, destitución de cargo público, suspensión o retiro de licencias y concesiones, clausuras de establecimientos y otras sanciones que implican privación de derechos constitucionales? No hay dudas de que este asunto puede ser objeto de amplias discusiones jurídicas y de que solo nuestro Tribunal Constitucional tendrá la última palabra al respecto.

Pero a pesar de lo anterior en lo que sí se está de acuerdo es que en todo momento, sea en la vía jurisdiccional o por ante la Administración Pública, deben respetarse las garantías del Debido Proceso.

En la legislación comparada veremos más adelante como al hablarse de órganos jurisdiccionales se hace referencia a dos tipos distintos de tribunales:

1) Tribunales Administrativos, que pertenecen a la Administración Pública y están compuestos por jueces nombrados por el Poder Ejecutivo, pero a la vez independientes de éste y capaces de actuar con imparcialidad en sus decisiones; y

2) Tribunales Judiciales, que pertenecen a la jurisdicción contenciosa administrativa, dependientes del Poder Judicial.

El problema que se plantea en República Dominicana es que no existe en la actualidad un Tribunal Administrativo, perteneciente a la Administración Pública, y por ende las sanciones son aplicadas directamente por los mismos órganos de la Administración Pública pertinentes, ya se trate de órganos administrativos o tributarios, los cuales, al actuar como juez y parte, actúan con parcialidad, vulnerando en sus actuaciones los principios y normas del debido proceso.

Sobre la competencia jurisdiccional de los órganos administrativos para aplicar 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*:

1) “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” (Semnario, tomo LII, pág.2251).

2) “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).

En relación a las jurisprudencias de los Estados Unidos de América, *Ernesto Flores Zavala*, en *Finanzas Públicas Mexicanas*, 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 *cuasi* judicial, 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).

En lo que respecta a la República Dominicana debe tenerse presente que el artículo 69 de la Constitución establece que “toda persona, en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, tiene derecho a obtener la tutela judicial efectiva, con respeto del debido proceso, que estará conformado por las garantías mínimas que se establecen a continuación:

- a) El derecho a una justicia accesible, oportuna y gratuita;
- b) El derecho a ser oída, dentro de un plazo razonable y por una jurisdicción competente, independiente e imparcial, establecida con anterioridad por la ley;
- c) El derecho a que se presuma su inocencia y a ser tratada como tal, mientras no se haya declarado su culpabilidad por sentencia irrevocable;
- d) El derecho a un juicio público, oral y contradictorio, en plena igualdad y con respeto al derecho de defensa;

e) Ninguna persona puede ser juzgada dos veces por una misma causa;

f) Nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo;

g) Ninguna persona podrá ser juzgada sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formalidades propias de cada juicio;

h) Es nula toda prueba obtenida en violación a la ley;

i) Toda sentencia puede ser recurrida de conformidad con la ley. El tribunal superior no podrá agravar la sanción impuesta cuando sólo la persona condenada recurra la sentencia; y

j) Las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.”

De este artículo 69 de la Constitución dominicana se desprenden las siguientes garantías constitucionales sobre el debido proceso:

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.

6) Las normas del debido proceso se aplican a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

En tal sentido, nuestra Constitución consagra como un derecho esencial y supremo de los particulares el tener un juicio imparcial al ser juzgados, donde se le asegure el ejercicio del derecho de defensa, con lo cual debe quedar claro que si bien la Administración Tributaria tiene un poder sancionatorio, debe respetar las reglas del debido proceso y procurar que el interesado sea juzgado por un órgano administrativo independiente e imparcial, como sería un Tribunal Administrativo o Judicial.

El problema que se presenta es que, como veremos, los artículos 69 y siguientes del Código Tributario le otorgan a la propia Administración

Tributaria la potestad de sancionar a los contribuyentes y responsables, es decir de ser al mismo tiempo persecutora, juez y sancionadora de las Faltas Tributarias, violentando de esta manera el derecho de los presuntos infractores a un juicio imparcial y consecuentemente en detrimento de las garantías al debido proceso de ley, como exige el artículo 69 de la Constitución. Distinto fuera el caso si las Faltas Tributarias consistentes en multas y otras sanciones son conocidas, juzgadas y sancionadas por un órgano de la Administración Pública, pero distinto de la Administración Tributaria, donde impere la imparcialidad e igualdad entre las partes, es decir entre Fisco y contribuyente.

En consecuencia, nadie puede ser juzgado y mucho menos sancionado 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.

Pero no obstante el planteamiento de inconstitucionalidad antes señalado y del hecho de que el tema de las infracciones y sanciones tributarias será estudiado con mayor amplitud y detenimiento más adelante en esta misma obra, conviene hacer algunas anotaciones sobre los aspectos generales de la Potestad Sancionatoria y sobre la forma en que nuestro Código Tributario le otorga esta facultad al Fisco.

Sección II

Aspectos Generales de la Potestad Sancionatoria

I.- Distintos Procedimientos Administrativos de Aplicación de Sanciones.

Basadas en el principio jurídico originado en Roma de "*nulla poena sine lege previa*" las legislaciones sobre Derecho Tributario penal absorbieron la idea y consagraron que como una forma de evitar arbitrariedades en perjuicio de los contribuyentes, todo el régimen de infracciones y sanciones tributarias debía estar claramente definido por la ley, es decir tipificado en la ley. En consecuencia, no se concibe un régimen de sanciones en el Estado de Derecho que no haya sido establecido por la ley, siendo el único papel de la Administración velar por su cumplimiento. Esto significa que solo la ley puede consignar los

casos que pueden ser considerados como infracciones y las respectivas sanciones, nunca un reglamento o norma administrativa.

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

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

Un aspecto que es menester aclarar es el relativo al tipo de infracción que puede conocer la Administración Tributaria. Si bien es cierto que la ley le concede a la Administración la facultad de sancionar al infractor fiscal, no menos cierto es que las infracciones que el Fisco puede conocer son aquellas que tienen un carácter o naturaleza de administrativas o tributarias, castigadas generalmente con sanciones pecuniarias y no aquellas que pueden conllevar a penas privativas de libertad, cuya única competencia le es atribuida a los tribunales penales ordinarios.

Recordemos que el numeral 17 del artículo 40 de la Constitución dominicana del año 2010 establece que “en el ejercicio de la potestad sancionadora establecida por las leyes, la Administración Pública no podrá imponer sanciones que de forma directa o subsidiaria impliquen privación de libertad.” Lo anterior implica que si bien la Constitución permite que la Administración Tributaria pueda imponer sanciones tributarias a los particulares, estas sanciones nunca pueden referirse a privación de libertad, pues solo los tribunales judiciales pueden imponer este tipo de sanción y nunca la Administración. En consecuencia debe quedar absolutamente claro que algunos delitos, aún cuando puedan tener

un origen tributario (contrabando, falsificación, etc.) son infracciones penales, conocidas en juicios públicos y contradictorios por la justicia ordinaria.

A) Etapas en la Aplicación de Sanciones Tributarias.

En términos generales podría afirmarse que la aplicación de sanciones tributarias comprende cuatro etapas básicas:

1) Verificación de los Hechos.

Para que pueda aplicarse alguna sanción a un infractor es condición *sine qua non* que primero se verifique y compruebe la realidad de los hechos, actos u omisiones imputadas, ya sea mediante auditorias internas o externas, levantamiento de actas u otras modalidades que hagan constatar la existencia de una infracción fiscal.

2) Notificación al Interesado.

La Administración debe llevar a conocimiento del interesado, generalmente mediante una notificación, que se están llevando a cabo ciertos procedimientos que podrían desembocar en una sanción, a los fines de que este aporte a la Administración sus argumentos y los documentos o informes en que apoya sus alegatos. No obstante, existen los llamados procedimientos automáticos de aplicación de sanciones en los cuales la propia ley "prejuzga los hechos" y establece la sanción por sí misma, sin necesidad de juicio o apreciación administrativa, por lo cual no se requiere de notificación previa al interesado, sino una notificación posterior que informe de la sanción misma. Este último caso es el contemplado en el párrafo único del artículo 69 del Código Tributario, el cual expresa que "las contravenciones por declaraciones tributarias o pagos extemporáneos serán sancionadas por la Administración Tributaria sin procedimiento previo. El interesado sólo podrá interponer a su favor la acción de repetición o reembolso de la sanción pecuniaria pagada."

3) Decisión.

Una vez que los hechos, actos y omisiones son verificados y probados, previa audiencia donde se escucha al interesado y éste presenta sus

argumentos y pruebas, se estará en condiciones de juzgar conforme a la ley y de tomar una decisión.

4) Recurso Disponible.

En virtud de la importancia jurídica que reviste un régimen de infracciones y sanciones, la ley pone a disposición de los particulares que se sientan perjudicados por decisiones sancionatorias en su contra, recursos por ante órganos judiciales, a ser ejercidos bajo ciertas condiciones y plazos. En este sentido, el artículo 79 del Código Tributario consigna que en contra de las resoluciones del órgano de la Administración Tributaria que imponga sanciones podrá interponerse el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo.

B) Mecanismos Procesales de Aplicación de Sanciones.

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

1) Automático.

A través de este procedimiento de aplicación de sanciones la ley plantea una hipótesis que cuando se lleva a la práctica hace que se aplique de manera automática la sanción, sin necesidad de que el infractor sea juzgado. En otras palabras, la ley "prejuzga" por sí misma los hechos, no aceptando excusas y siendo objetiva en su juicio. Es lo que sucede con la aplicación de recargos por mora y los intereses indemnizatorios.

a) Recargos por Mora.

En nuestro país los ejemplos más claros de este tipo de sanción automática se encuentra en los recargos, los intereses indemnizatorios y ciertas multas. Es el caso contemplado en el párrafo único del artículo 69 del Código Tributario, el cual expresa que "las contravenciones por declaraciones tributarias o pagos extemporáneos serán sancionadas por la Administración Tributaria sin procedimiento previo. El interesado sólo podrá interponer a su favor la acción de repetición o reembolso de la

sanción pecuniaria pagada." En este sentido, cuando un contribuyente no cumple a tiempo con su obligación de pago, incurriendo por tanto en mora, la ley establece un recargo porcentual por cada mes de retardo en el pago. Este recargo se aplica de forma automática, por el solo hecho de no pagarse en el plazo previsto por la Ley, sin que la Administración ni el contribuyente puedan hacer nada para evitarlo.

De acuerdo con el artículo 252 del Código Tributario la mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes.

b) Interés Indemnizatorio.

En cuanto a los intereses indemnizatorios es preciso aclarar que estos no deben consistir en una sanción, sino en un instrumento para encarecer el crédito fiscal. En efecto, existen ocasiones en que es posible que al interesado le resulte más beneficioso no pagarle a tiempo al Fisco, utilizando ese dinero en su empresa, sin tener que acudir a buscar préstamos en entidades bancarias o financieras y tal vez pagando un recargo por mora menor al interés del mercado financiero o precio del dinero. Es así como el no pago del impuesto debido se puede convertir en un medio de financiamiento. Para evitar esta situación algunas leyes contemplan que además de los recargos y otras sanciones, al moroso se le aplique un interés indemnizatorio sobre la suma no pagada. Este interés indemnizatorio es generalmente superior a la tasa de interés del mercado financiero, por lo cual, unido al recargo por mora y a otras sanciones pecuniarias, contribuye a desincentivar el financiamiento derivado de la falta de pago del tributo. En consecuencia, el interés indemnizatorio no debería ser considerado como una sanción, sino un mecanismo para encarecer la deuda tributaria. No obstante, el numeral 2 del artículo 221 del Código Tributario establece que el interés es una sanción aplicable a las infracciones tributarias.

Por su parte, el artículo 27 del Código Tributario señala que sin perjuicio de los recargos o sanciones a que pueda dar lugar, la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del 30% por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora. Este interés se devengará y pagará hasta la extinción

total de la obligación. Se entiende por tasa efectiva de interés, el interés propiamente dicho, más cualquier cargo efectuado por cualquier concepto, que encarezca el costo del dinero. En este sentido, cuando un contribuyente no cumple a tiempo con su obligación de pago, incurriendo por tanto en mora, la ley establece un recargo porcentual por cada mes de retardo en el pago y un interés moratorio. Este interés se aplica de forma automática, por el solo hecho de incurrir en mora.

c) Multas.

La ley puede establecer las multas de dos formas distintas: a) Regladas, es decir fijadas de antemano por la ley; y, b) Discrecionales o Móviles, esto es dentro de un margen legal máximo y mínimo para que el juez las fije.

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

2) Con Intervención del Interesado.

Algunos regímenes tributarios establecen procedimientos sancionatorios que son llevados a cabo con intervención del interesado, representado verdaderos juicios a los infractores, ya sean juicios administrativos o judiciales, pero con ciertas peculiaridades que lo distinguen de un juicio penal. De estos procedimientos podrán citarse los siguientes:

a) Procedimiento llevado a cabo dentro de la propia Administración Tributaria, con características administrativas, donde la Administración Tributaria actúa como juez y parte;

b) Procedimiento llevado ante un Tribunal Administrativo o Tributario, perteneciente a la Administración Pública, pero independiente de la Administración Tributaria;

c) Procedimiento llevado ante un Tribunal Judicial, especializado en asuntos administrativos y tributarios, y por tanto independiente de la Administración Pública y la Administración Tributaria; y

d) Procedimiento llevado por ante los Tribunales Judiciales Ordinarios.

Debido a que el tema que estamos analizando en estos momentos es el de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria, consignado en los artículos 69 y siguientes del Código Tributario, y debido a que en nuestro país aún no se ha constituido un Tribunal Administrativo perteneciente a la Administración Pública, pero independiente del Fisco, que juzgue y sancione con imparcialidad las infracciones tributarias, nuestro estudio se limitará a analizar solo el procedimiento que es llevado por ante la propia Administración Tributaria, con intervención del interesado.

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

A través de este procedimiento la ley, que le ha otorgado a la Administración Tributaria una potestad tan especial como es la sancionatoria, ha establecido un mecanismo que permite apreciar mejor la realidad de los hechos y aplicar un mayor grado de justicia, e incluso le permite al fisco perdonar o condenar ciertas infracciones en casos atendibles, liberando al interesado de las sanciones que podría ser pasible. Son los casos de exclusión de responsabilidad contemplados en el artículo 216 del Código Tributario, relativos a la incapacidad absoluta cuando se carece de representante legal o judicial y la fuerza mayor y el caso fortuito.

Cuando la ley le otorga a la Administración Tributaria la facultad sancionatoria en perjuicio de los administrados la sujeta al cumplimiento de los procedimientos establecidos, pues esta facultad no es un poder absoluto e ilimitado, ni implica actuar con arbitrariedad, sino que se trata de una potestad estrictamente regulada por la ley. En muchas ocasiones, incluso, la ley consagra procedimientos especiales para la aplicación

de sanciones, distintos de los demás procedimientos ordinarios que regulan la tributación, como ocurre en el Código Tributario.

II.- Potestad Sancionatoria, Estimación de Oficio y Coacción Administrativa.

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

1) Estimación de Oficio.

La estimación de oficio, como se dijo en el capítulos anteriores, es un mecanismo legal concedido a la Administración para determinar por sí misma la ocurrencia del hecho generador y cuantificarlo, sobretodo en aquellos casos en que el sujeto pasivo a cuyo cargo la ley pone el deber de efectuar la declaración tributaria o llevar libros, no cumple adecuadamente con sus obligaciones y deberes.

Cuando el contribuyente o responsable ha incumplido con su obligación de declarar o determinar su obligación tributaria, que generalmente es a través de una declaración jurada o manifiesto, la ley le permite a la Administración Tributaria efectuar de oficio la determinación, ya sea a través de bases ciertas, estimables o presuntas, tratando de acercarse en la medida de sus posibilidades a la verdad de los hechos. Este mecanismo legal es lo que se conoce como determinación o estimación de oficio.

Siendo el objetivo único de la determinación o estimación de oficio suplir el incumplimiento del deber de declarar o determinar correctamente a cargo del sujeto pasivo, mal podría confundirse la estimación de oficio con un medio para sancionar al contribuyente. En efecto, ante un contribuyente que no ha declarado o lo ha hecho con falsedades o errores graves, lo que procede es lo siguiente:

a) Determinar de oficio la obligación tributaria, ya sea sobre base cierta o estimada, tratando en lo máximo posible de acercarse a la verdad tributaria del administrado; y,

b) Aplicar las sanciones que la ley establece al caso en particular.

Por lo tanto, cuando un contribuyente no ha declarado o lo ha hecho de forma errada o con datos falsos o inexactos, el deber esencial de la Administración es indagar la realidad de los hechos, mediante auditorias internas y externas, experticios, inspecciones, análisis de la contabilidad y otros medios a su alcance para conocer la verdad y bajo ningún concepto estimar pura y simplemente de oficio la obligación tributaria a través de índices y parámetros imaginarios o fantásticos. Solo cuando no se pueda determinar a través de base cierta es cuando puede determinarse en base a estimaciones, pues de lo contrario se estaría abusando de la potestad de determinación de oficio, usándola para fines equivocados.

Lo cierto es que en nuestro país en muchos casos la estimación de oficio se utiliza como medio de sancionar la falta de determinación voluntaria o declaración jurada hecha por el contribuyente, estimando hechos y valores inexistentes o presumiendo rentas o ingresos que no se compaginan con la realidad, desnaturalizando de esta forma el verdadero objetivo de la potestad de determinación. En cuanto a este aspecto de la estimación de oficio hay que estar claro: la ley establece sanciones para el no declarante o el que declara mal y no necesita que se desnaturalice un procedimiento como el de estimación de oficio para usarlo como sanción.

2) Coacción Administrativa.

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

En ciertas medida un ejemplo de este tipo de coacción administrativa era el previsto en el artículo 24 de la Ley No.213, de fecha 11 de mayo de 1984, sobre Patentes Comerciales e Industriales, hoy derogada, que consagraba lo siguiente: "Toda persona que presente Declaraciones o Certificaciones de Patentes con datos falsos y que ejerza un negocio distinto al que indiquen sus Certificado de Patentes, o practique indebidamente la valoración de las existencias que posea y/o que no pagare el impuesto y los recargos a que está sujeta y vencido el plazo de cinco (5) días a partir de alguna notificación fiscal, será objeto del cierre inmediato del negocio o actividad comercial, previo inventario de las

mercancías y activos encontrados en el local que operaba. Si a los treinta días del cierre, el propietario o su representante no efectúan el pago de los impuestos y recargos adeudados, se procederá a la confiscación de los artículos inventariados, los cuales serán vendidos en publicas subasta por la Caja de Obreros y Monte de Piedad, conforme al procedimiento legal establecido.”

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

a) Mientras las sanciones tributarias se pueden aplicar de manera automática, sin previa notificación o advertencia al interesado para que éste no cometa la infracción, la coacción administrativa se aplica previa intimación o notificación al interesado para que en un plazo determinado regularice su situación o pague el impuesto debido o de lo contrario se tomarían medidas en su contra; y

b) En tanto las sanciones permanecen inalterable aunque el administrado cumpla con su obligación, la coacción permanece vigente solo hasta que el interesado dure con su incumplimiento, levantándose cuando se regularice la situación.

Sección III

La Potestad Sancionatoria en el Código Tributario

I.- Las Distintas Sanciones.

El Código Tributario establece todas las sanciones que pueden ser aplicables a las infracciones tributarias, ya sean Faltas o Delitos Tributarios, señalando en su artículo 221 las siguientes:

- 1) Privación de libertad.
- 2) Recargos, intereses y otras sanciones pecuniarias.
- 3) Comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.
- 4) Clausura de establecimiento.
- 5) Suspensión y destitución de cargo público.

6) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.

7) Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.

8) Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

Para asuntos didácticos todas estas sanciones pueden ser resumidas en tres grupos distintos, que nos ayudarán a estudiar mejor las mismas desde el punto de vista de la competencia del órgano para aplicarlas:

A) Privativas de Libertad.

Dentro de estas sanciones encontraremos todas aquellas penas que de manera directa e indirecta implican una privación de la libertad física del ser humano. El numeral 17 del artículo 40 de la Constitución establece que “en el ejercicio de la potestad sancionadora establecida por las leyes, la Administración Pública no podrá imponer sanciones que de forma directa o subsidiaria impliquen privación de libertad,” de donde queda claro que solo los tribunales judiciales penales pueden imponer este tipo de sanción y nunca la Administración.

B) Privativas de Derechos.

Son aquellas sanciones destinadas a restringir el libre ejercicio de derechos que le asisten a la persona, tales como:

a) Comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.

b) Clausura de establecimiento.

c) Suspensión y destitución de cargo público.

d) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.

e) Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.

f) Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

Como veremos en este estudio, el Código Tributario es confuso acerca de si esas sanciones pueden ser aplicadas directamente por la

Administración Tributaria por concepto de Faltas Tributarias o si por el contrario solo pueden ser impuestas por los tribunales penales en los casos de Delitos Tributarios.

C) *Pecuniarias.*

Las sanciones pecuniarias son aquellas que tienen como objeto una cantidad de dinero, dentro de las cuales se citan las siguientes:

- a) Recargos.
- b) Intereses.
- c) Multas.

Los artículos 69 a 79 del Código Tributario tratan sobre el procedimiento de aplicación de sanciones por Faltas Tributarias, las cuales son conocidas y aplicadas por la Administración Tributaria, a diferencia de los Delitos Tributarios que son conocidos, juzgados y sancionados por los tribunales penales ordinarios.

II.- Facultad Sancionatoria Limitada.

Anteriormente indicamos que el numeral 17 del artículo 40 de la Constitución establece que “en el ejercicio de la potestad sancionadora establecida por las leyes, la Administración Pública no podrá imponer sanciones que de forma directa o subsidiaria impliquen privación de libertad,” con lo cual queda claro que las sanciones que se refieren a la privación de libertad solo pueden ser impuestas por los tribunales judiciales, nunca por la Administración.

El Código Tributario en su artículo 221 dispone que las sanciones aplicables a las infracciones tributarias son las siguientes:

- 1) Privación de libertad.
- 2) Recargos, intereses y otras sanciones pecuniarias.
- 3) Comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.
- 4) Clausura de establecimiento.

- 5) Suspensión y destitución de cargo público.
- 6) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
- 7) Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.

8) Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

Sin embargo, en ninguna parte el Código Tributario establece textualmente cuáles sanciones de las indicadas en el artículo 221 pueden aplicarse por la infracción de Falta Tributaria y cuáles de estas sanciones pueden aplicarse por los Delitos Tributarios, lo cual plantea a la vez la incertidumbre de determinar cuáles de las sanciones anteriores puede aplicar la Administración Tributaria cuando juzgue y sancione una infracción de Falta Tributaria. Es jurídico, no obstante, que la Administración Tributaria, en cumplimiento del mandato constitucional, no puede imponer penas privativas de libertad.

A diferencia de otras áreas donde el asunto puede resolverse con analogía, conforme al artículo 3, párrafo III, del Código Tributario, que permite recurrir a la analogía y al Derecho Supletorio solo cuando no existan disposiciones expresas en el Código Tributario para la solución de un caso específico, en el caso de las infracciones y sanciones esta analogía no funciona, pues esta misma disposición legal es clara al señalar que la analogía procede “con excepción de las sanciones represivas, las cuales serán únicamente las previstas expresamente en la presente ley.” Asimismo, y en virtud del principio de tipicidad de las infracciones, sanciones y penas, la ley debe ser clara y específica.

El artículo 69 del Código Tributario es el único artículo que señala que “las infracciones consistentes en sanciones pecuniarias serán conocidas y sancionadas por el órgano competente de la Administración Tributaria.” De una simple lectura de esta norma podría deducirse, en principio, que de todas las sanciones indicadas en el artículo 221 la Administración Tributaria solo tiene competencia para aplicar sanciones pecuniarias, no pudiendo aplicar ningún otro tipo de sanción, como la clausura, pérdidas de concesiones, etc.

De ser correcta la anterior interpretación habría que afirmar que la Administración Tributaria solo puede aplicar sanciones pecuniarias como recargos por mora, intereses indemnizatorios y multas derivadas

de Faltas Tributarias, no pudiendo aplicar todas las demás sanciones indicadas en el referido artículo 221, vale decir que no podría aplicar las siguientes sanciones:

- 1) Privación de libertad.
- 2) Multas Penales.
- 3) Comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.
- 4) Clausura de establecimiento.
- 5) Suspensión y destitución de cargo público.
- 6) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
- 7) Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.
- 8) Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

Pero a pesar de lo claro y contundente que parece ser la anterior interpretación, en el mismo Código Tributario encontramos disposiciones que originan dudas sobre dicha interpretación, en el sentido de si sería posible que el Fisco tenga facultad para aplicar sanciones pecuniarias y a la vez para aplicar otras sanciones no privativas de libertad, como son la clausura de establecimientos, suspensión de concesiones o privilegios o suspensión del ejercicio de actividades.

En este sentido, por ejemplo, nos encontramos con la Falta Tributaria conocida como Evasión Tributaria, la cual es sancionada por el Fisco y de la cual el artículo 250 del Código Tributario prescribe que "será sancionada con una pena pecuniaria de hasta dos (2) veces el importe del tributo omitido, sin perjuicio de la sanción de clausura, si hubiere lugar." Como puede observarse, esta disposición sanciona la Evasión Tributaria con multa y a la vez consigna que esta multa se aplicará "sin perjuicio de la sanción de clausura, si hubiere lugar," pudiendo alguien entender que el Fisco puede en caso de Evasión Tributaria imponer también la sanción de clausura, a menos que se piense que en estos casos puede haber doble infracción: Evasión y Defraudación y que solo cuando hay defraudación puede haber clausura.

Por otra parte, el artículo 257 del Código Tributario dispone que el incumplimiento de los deberes formales será sancionado con multa de

5 a 30 salarios mínimos, agregando en su párrafo I que “esta sanción es independiente de las sanciones accesorias de suspensión de concesiones, privilegios, prerrogativas y ejercicio de actividades o clausura de locales, según se establezcan las circunstancias agravantes en el caso,” de donde surgen dudas respecto del rol que debe jugar el Fisco en la aplicación de sanciones.

Por otra parte, sin embargo, también encontramos en el Código Tributario algunas disposiciones que dan a entender que las sanciones no pecuniarias indicadas en el artículo 221 solo pueden ser aplicadas por los tribunales en los casos de Delitos Tributarios, pues solo en los delitos se tipifican estas sanciones. Veamos:

a) Artículo 239. Defraudación Tributaria.

Dispone el artículo 239 del Código Tributario que la defraudación será reprimida con todas o algunas de las siguientes sanciones, tomando en cuenta para la graduación de las mismas las circunstancias atenuantes y agravantes establecidas en el artículo 222 de este Código:

1) Con multa de dos hasta 10 veces el importe del tributo evadido, sin perjuicio de las penas privativas de libertad que pudiere aplicarse.

2) El comiso de las mercancías o productos y de los vehículos y demás elementos utilizados para la comisión de la defraudación cuando sus propietarios fuesen partícipes en la infracción.

3) Clausura del local o establecimiento del infractor o donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de 2 meses.

4) Cancelación de licencia, permisos relacionados con la actividad desarrollada por el infractor, por un máximo de 6 meses.

Como puede observarse, en este Delito Tributario se habla expresamente de sancionar, además de multa y penas privativas de libertad, con el comiso, con clausura del local o establecimiento por un máximo de 2 meses y con cancelación de licencia y permisos relacionados con la actividad desarrollada por el infractor, por un máximo de 6 meses.

b) Artículo 241. Elaboración Clandestina de Productos Gravados.

Establece el artículo 241 del Código Tributario, refiriéndose al delito de elaboración y comercio clandestino de productos sujetos a impuestos, que “sin perjuicio de las penas del comiso de las mercancías, productos, vehículos y demás efectos utilizados en la comisión del delito, así como la clausura del local o establecimiento por un plazo no mayor de dos meses se impondrá a los infractores sanciones pecuniarias de veinte (20) a doscientos (200) salarios mínimos o prisión de seis días a dos años o ambas penas a la vez, cuando a juicio del juez la gravedad del caso lo requiera.”

Como puede observarse, en este Delito Tributario también se habla expresamente de sancionar, además de multa y penas privativas de libertad, con el comiso de las mercancías y con la clausura del local o establecimiento, por un máximo de 2 meses.

c) Artículo 205. Sanciones por Faltas Tributarias.

El artículo 205 del Código Tributario, al señalar una por una cuáles son las Faltas Tributarias, establece que las estas solo pueden ser sancionadas pecuniariamente, al disponer que “constituyen faltas tributarias sancionadas pecuniariamente las siguientes:

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

Debe notarse que este artículo 205 del Código Tributario no menciona la sanción de interés indemnizatorio, como sí lo hace el artículo 221, numeral 2), al disponer que las sanciones aplicables a las infracciones tributarias son las siguientes: “2) Recargos, intereses y otras sanciones pecuniarias.”

Lo anterior significa que el artículo 205 del Código Tributario es claro al señalar que las Faltas Tributarias que este artículo indica, es decir la Evasión Tributaria, la Mora y el Incumplimiento a los Deberes Formales son “sancionadas pecuniariamente,” y no con Clausura de Locales, Suspensión de Privilegios o Actividades, etc. Además, es importante resaltar que el Código Tributario especifica en los Delitos Tributarios cuándo procede la Clausura y la Suspensión de permisos y por qué tiempo procede esta sanción, lo cual no hace cuando se refiere a las Faltas Tributarias.

No hay dudas de que los redactores del Código Tributario cometieron un grave desliz al tratar el tema de las sanciones y generar tanta incertidumbre, pues era muy importante establecer con claridad cuáles sanciones de las indicadas en el artículo 221 puede aplicar el Fisco y cuáles solo pueden aplicar los tribunales judiciales, aunque el artículo 205 del Código Tributario parece ser bastante claro al señalar que las Faltas Tributarias que este artículo indica, es decir la Evasión Tributaria, la Mora y el Incumplimiento a los Deberes Formales solo pueden ser “sancionadas pecuniariamente,” y no con Clausura de Locales, Suspensión de Privilegios o Actividades, etc.

Por nuestra parte somos de opinión que este asunto debe resolverse desde un punto de vista estrictamente legal, independientemente de nuestra posición doctrinal en el sentido de si la ley debe o no darle al Fisco la potestad de sancionar a los particulares con el Comiso, la Clausura de establecimiento, Suspensión y destitución de cargo público, Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos y Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

Luego de estudiar las distintas disposiciones legales que versan sobre este asunto, es nuestra opinión jurídica que la Administración Tributaria solo puede imponer sanciones pecuniarias, conforme a los artículos 69 y 205 del Código Tributario, y que compete a los tribunales judiciales imponer las otras sanciones indicadas en el artículo 221 del Código Tributario, es decir Comiso, la Clausura, Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos y Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos, no solamente porque se trata de sanciones que afectan directamente derechos constitucionales del hombre, como son

el derecho a la propiedad (comiso), derecho al trabajo (suspensión de oficios o actividades), derecho a la libre empresa (clausura de local) y otros que solo pueden ceder por orden judicial, sino también porque estas sanciones solo se tipifican y cuantifican respecto de los Delitos Tributarios, y no de las Faltas Tributarias, según vimos en los artículos 239 y 241 del Código Tributario, antes señalados.

Además, debe tenerse presente que una Falta Tributaria puede ser un elemento integrante de otra infracción, ya sea Falta o Delito, y por eso el artículo 257 del Código expresa que el incumplimiento de uno cualquiera de los deberes formales configurará la infracción, salvo que este cumplimiento constituya un elemento integrante de otra Falta Tributaria.

Solo nos queda decir que de ser correcta la interpretación de que los artículos 69 y 205 del Código señalan que el Fisco solo puede conocer y aplicar sanciones pecuniarias, debemos entonces afirmar que solo compete a la Administración Tributaria aplicar las sanciones de recargos por mora, intereses y multas por Faltas Tributarias, no siendo competencia del Fisco, sino de los tribunales judiciales, aplicar las siguientes sanciones:

- 1) Privación de libertad.
- 2) Comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.
- 3) Clausura de establecimiento.
- 4) Suspensión y destitución de cargo público.
- 5) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
- 6) Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.
- 7) Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

No obstante, en la práctica la Administración Tributaria aplica todas estas sanciones, con excepción de las sanciones privativas de libertad. Esperemos a ver qué decidirán nuestros tribunales cuando tengan oportunidad de manifestarse en este sentido.

Debido a que se trata de un tema relacionado con la aplicación de sanciones por infracciones tributarias, en esta misma obra ampliamos sobre este tema al tratar sobre las sanciones que puede aplicar en Fisco, dentro de la parte dedicada a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

III.- Sanción Sin Procedimiento Previo.

Señala el párrafo único del artículo 69 del Código Tributario que las Faltas Tributarias por declaraciones tributarias o pagos extemporáneos serán sancionadas por la Administración Tributaria sin procedimiento previo. El interesado solo podrá interponer a su favor la acción en repetición o reembolso de la sanción pecuniaria pagada.

Existen sanciones que se aplican de manera directa por el solo designio de la ley, sin necesidad de un procedimiento o juicio, bastando solo con la comprobación del hecho o infracción, como en los siguientes casos:

a) Cuando un contribuyente no presenta su declaración tributaria dentro del plazo que la ley señala, comete la infracción de incumplimiento a su deber formal de declarar, sin necesidad de analizarse la intención. La ley simplemente se aplica; y

b) Cuando ocurren pagos extemporáneos sin mediar razones para ello, como por ejemplo caso fortuito o fuerza mayor o rechazo injustificado del Fisco en aceptar el pago, simplemente se aplica la sanción de recargos por mora, la cual lleva consigo también intereses indemnizatorios. Al no analizarse la intención ni existir causas de excusabilidad y ser la sanción una suma o porcentaje fijo para todo el mundo, la ley entiende que no es necesario celebrar un juicio para estos casos.

IV.- Sanción con Procedimiento Previo.

A) Acta o Proceso Verbal.

Si partimos de la idea de que los recargos por mora y los intereses indemnizatorios por pagos extemporáneos se aplican de manera

automática, sin previo juicio administrativo o judicial ni procedimiento previo, conforme al artículo 69 del Código Tributario, y de que el Fisco solo tiene competencia para sancionar con recargos, intereses y multas, puede deducirse entonces que las Faltas Tributarias sancionadas con multas administrativas deben estar sujetas al procedimiento de aplicación de sanciones consignado en los artículos 70 a 79 del Código Tributario, a menos que se acepte la interpretación de que el Fisco también tiene potestad para conocer y sancionar algunas Faltas con sanciones de clausura, suspensión de concesiones y oficios y otras sanciones no pecuniarias, según explicamos, las cuales sanciones deben también seguir este procedimiento.

De conformidad con el artículo 205 del Código Tributario las Faltas Tributarias que pueden ser sancionadas con multas por la Administración Tributaria son las siguientes:

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

Establece el artículo 70 del Código Tributario que una vez comprobada la comisión de una infracción o reunidos los antecedentes que permitan establecer su comisión, se levantará un acta o proceso verbal por el funcionario competente de la Administración Tributaria, en la cual se consignará la individualización del presunto infractor o infractores y la forma circunstancial de la infracción imputada, la norma infringida y los hechos u omisiones constitutivos de ella.

Cuando se trate de infracciones que no se refieran a la presentación de declaraciones juradas o a declaraciones tardías o a pagos extemporáneos, sino a otras Faltas Tributarias, para que el Fisco pueda aplicar la sanción de multa correspondiente u otras sanciones no pecuniarias (si se admite la interpretación antes señalada), primero debe seguir el procedimiento consignado en los artículos 70 a 79 del Código Tributario, iniciando con el levantamiento de un acta o proceso verbal donde se consignará lo siguiente:

- a) Comprobar la comisión de la infracción o reunir los antecedentes que permitan establecer su comisión, identificando la infracción;
- b) Individualizar al presunto infractor o infractores; y
- c) Expresar la forma circunstancial de la infracción imputada, la norma infringida y los hechos u omisiones constitutivos de ella.

Esta acta o proceso verbal se presume verdadera hasta tanto no se pruebe lo contrario, salvo que el funcionario actuante esté investido de fe pública, caso en el cual el acta deberá ser atacada mediante el procedimiento legal aplicable a este caso, que es la inscripción en falsedad, según expresa el artículo 71 del Código Tributario.

Dispone el artículo 72 que una vez sea levantada el acta esta se remitirá al funcionario de la Administración Tributaria a quien corresponda conocer del procedimiento administrativo de aplicación de sanciones, el cual oportunamente dispondrá su notificación al imputado y ordenará todas las medidas y diligencias que considere necesarias para mejor resolver. El procedimiento anterior es secreto hasta tanto se notifique el acta al afectado. La notificación del acta producirá la suspensión de la prescripción de la acción sancionatoria hasta tanto haya decisión firme sobre el caso.

Es esencial tener presente que la Administración Tributaria siempre debe respetar las reglas del debido proceso y del derecho de defensa del contribuyente, pues el debido proceso no solo es una cuestión del derecho penal ordinario, sino de todo juicio, sea penal, administrativo, tributario, civil y de cualquier otra naturaleza, conforme establece el artículo 69, literal j) de la Constitución.

B) Notificación del Acta al Imputado.

Consagra el artículo 74 del Código Tributario que el acta o proceso verbal deberá serle notificada al imputado mediante notificación con constancia administrativa y que a partir de esta notificación el imputado tendrá un plazo de 5 días para formular los alegatos que estime procedentes, para hacer valer sus derechos. Según expresa el párrafo único de este artículo 74, estos alegatos solo serán referidos a probar la inexistencia de los hechos que se le imputan o alguna de las causales de excusabilidad a que se refiere el artículo 222, debiendo indicar con claridad y precisión los medios de pruebas que piensa hacer valer.

Sin embargo, aunque el párrafo del artículo 74 del Código Tributario se refiere a las causas de excusabilidad consignadas en el artículo 222, esto se trata de un error material del Código, pues las causas de excusabilidad aparecen en el artículo 216 y son las siguientes:

- 1) La incapacidad absoluta cuando se carece de representante legal o judicial;
- 2) La fuerza mayor, el caso fortuito; y
- 3) El error excusable en cuanto al hecho que constituye el Delito Tributario (por desconocimiento, etc.)

C) Incautación.

Prescribe el artículo 75 del Código Tributario que para evitar que desaparezcan los antecedentes que prueben la infracción o que se consuman los hechos que la constituyen o para garantizar el cumplimiento de la sanción, podrá ordenarse durante el procedimiento, entre otras, las medidas que autoriza el artículo 44, así como cualquier otra medida que se estime necesaria.

Sobre este particular, el literal d) del artículo 44 del Código Tributario establece que durante el proceso de fiscalización e inspección la Administración Tributaria tendrá facultad para incautar o retener documentos, bienes, mercancías u objetos en infracción cuando la gravedad del caso lo requiera. Esta medida debe ser debidamente fundamentada y se mantendrá hasta tanto la Administración la considere necesaria para la resolución de la investigación en curso, levantándose un inventario de lo incautado, del cual se enviará copia al afectado.

D) Fuerza Pública.

El Código Tributario establece en su artículo 76 que para practicar las medidas y diligencias a que hubiere lugar, ya sea en el levantamiento del acta o proceso verbal de la infracción o en la incautación de los documentos, bienes, mercancías u objetos en infracción, el funcionario actuante de la Administración Pública podrá requerir, si fuere necesario, el auxilio de la fuerza pública.

E) Pruebas y Alegatos de Descargo.

Cuando el imputado haya presentado los alegatos de descargo o medios en que se fundamenta su defensa, se ordenará recibir la prueba que el inculpado hubiere ofrecido, dentro del término que señale el Fisco, según el artículo 77. Por su parte, el artículo 78 dispone que si no se presentan pruebas para el descargo o habiéndose presentado se encontrare vencido el término de prueba ordenado y no fuere necesario cumplir nuevas diligencias o cumplidas las que se hubieren ordenado, se emitirá Resolución. Si se acoge la solicitud de descargo, se dejará sin efecto el acta inicial o, de lo contrario, se aplicará la sanción correspondiente. La resolución que se emita contendrá la orden de pago de la sanción pecuniaria impuesta y la fecha en que el infractor debe pagarla.

F) Recurso.

Dispone el artículo 79 del Código Tributario, modificado por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, que en contra de las resoluciones de la Administración Tributaria que aplica sanciones, podrá interponerse el Recurso Contencioso Tributario ante la jurisdicción contenciosa tributaria.

V.- Jurisprudencias.

1) *La Facultad Sancionatoria debe estar sujeta al Principio de Razonabilidad en la Aplicación de toda Ley por los Funcionarios Públicos.* (Sentencia de la SCJ, 15 de junio de 1973, B.J. No.751, pág.1605)

2) *El Código Tributario le atribuye a la Administración Tributaria la Facultad Sancionatoria.* (Sentencia del TCT, de fecha 27 de marzo de 1998, Boletín del TCT No.4, pág.188)

3) *El Poder Judicial o Sancionador es ejercido por los Tribunales.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.51)

Sección IV

Norma General sobre Clausura de Establecimientos

Entendiendo que la ley la faculta para cerrar establecimientos comerciales sin necesidad de una orden o autorización judicial, la Dirección General de Impuestos Internos emitió en fecha 4 de noviembre de 1996 su Norma General No.23, sobre Cierre de Establecimientos y/o Suspensión de Actividades, la cual analizamos a continuación, sin perjuicio de nuestro criterio legal de que conforme al Código Tributario el Fisco carece de la potestad de aplicar esta sanción de clausura.

A) Casos en que Procede.

Señala esta Norma General que se hacen pasibles de la sanción de Clausura de Establecimientos y/o Suspensión de Actividades, de conformidad con el numeral 4) del artículo 221 del Código Tributario, sin perjuicio de otras sanciones que puedan ser aplicadas:

- 1) Los contribuyentes y responsables que a requerimiento de la DGII no muestren sus declaraciones juradas de impuestos.
- 2) Los contribuyentes y responsables que incumplan sus deberes formales, en especial los siguientes:
 - a) La negativa o tentativa a no permitir fiscalización o control.
 - b) La ocultación o destrucción de antecedentes, bienes libros, etc.
 - c) La omisión de presentar declaraciones juradas.
 - d) La negativa del agente de retención a actuar en tal calidad o que retenga y no declare el impuesto retenido.
 - e) Cobrar el ITBIS y no pagarlo.
 - f) No transparentar el ITBIS.
 - g) No expedir documentos probatorios de las transferencias gravadas con el ITBIS.
 - h) Falsear declaraciones de impuestos.
 - i) Falsear documentos, libros, registros y comprobantes.

B) Duración de la Clausura.

Dispone el artículo 3 de esta Norma General que la sanción de Clausura de Establecimiento será aplicada por la Dirección General de Impuestos Internos cuando se compruebe el incumplimiento y tendrá la siguiente duración:

1) Cuando la declaración jurada no se haya presentado, la clausura temporal será de 3 a 5 días, el cual aumentará hasta un máximo de 10 días hábiles si en dicho plazo no se hace la presentación.

2) Cuando se trate de cualquiera de los demás incumplimientos descritos, la clausura tendrá una duración máxima de 5 días.

C) Procedimiento para Ordenarla.

El procedimiento a seguir para la clausura es el consignado en el artículo 70 del Código Tributario, es decir una vez comprobada la comisión de una infracción o reunidos los antecedentes que permitan establecer su comisión, se levantará un acta o proceso verbal por el funcionario competente de la Administración Tributaria, en la cual se consignará la individualización del presunto infractor o infractores y la forma circunstancial de la infracción imputada, la norma infringida y los hechos u omisiones constitutivos de ella. Esta acta será notificada al infractor por una Resolución Administrativa.

Señala el artículo 5 de esta Norma General No.23 que el acta antes indicada será levantada después de que la DGII haya efectuado por lo menos 2 requerimientos al contribuyente en falta y haber transcurrido un plazo mínimo de 5 días después de vencido el plazo de la última de las citaciones.

No obstante, si partimos de la idea muy controvertida de que el Cierre o Clausura de Establecimientos y/o Suspensión de Actividades es una sanción administrativa y que la Administración Tributaria tiene facultad para clausurar locales sin intervención o autorización judicial, entonces debemos concluir afirmando que independientemente del procedimiento consignado en la Norma General No.23 de la DGII, la Administración Tributaria debe aplicar las disposiciones consignadas en los artículos 70 y siguientes del Código Tributario, que se refieren al procedimiento de aplicación de sanciones tributarias por parte del Fisco, señalando lo siguiente:

“Artículo 70. Comprobada la comisión de una infracción o reunidos los antecedentes que permitan establecer su comisión, se levantará un acta o proceso verbal por el funcionario competente de la Administración Tributaria, en la cual se consignará la individualización del presunto infractor o infractores y la forma circunstancial de la infracción imputada, la norma infringida y los hechos u omisiones constitutivos de ella.

Artículo 71. El acta a que se refiere el artículo anterior se presume verdadera hasta tanto no se pruebe lo contrario, salvo que el funcionario actuante esté investido de fe pública, caso en el cual el acta deberá ser, atacada mediante el procedimiento legal aplicable a este caso.

Artículo 72. El acta se remitirá a quien corresponda conocer del procedimiento, el cual oportunamente dispondrá su notificación al imputado y ordenará todas las medidas y diligencias que considere necesarias para mejor resolver.

Artículo 73. El procedimiento será secreto hasta tanto se notifique el acta al afectado. La notificación del acta producirá la suspensión de la prescripción de la acción sancionatoria, hasta tanto haya decisión firme sobre el caso.

Artículo 74. Notificada el acta al imputado, por constancia administrativa éste podrá en el plazo de 5 días contados desde la notificación, formular los alegatos que estime procedentes, para hacer valer sus derechos.

Párrafo. Estos alegatos sólo serán referidos a probar la inexistencia de los hechos que se le imputan o alguna de las causales de excusabilidad a que se refiere el Artículo 222, debiendo indicar con claridad y precisión los medios de pruebas que piensa hacer valer.

Artículo 75. Para evitar que desaparezcan los antecedentes que prueben la infracción o que se consumen los hechos que la constituyen o para garantizar el cumplimiento de la sanción, podrá ordenarse durante el procedimiento, entre otras, las medidas que autoriza el Artículo 44, así como cualquier otra medida que se estime necesaria.

Artículo 76. Para practicar las medidas y diligencias a que hubiere lugar, el funcionario requerirá, si fuere necesario, el auxilio de la fuerza pública.

Artículo 77. Presentados los alegatos de descargo, se ordenará recibir la prueba que el inculpado hubiere ofrecido, dentro del término que se señale.

Artículo 78. Si no se presentaren pruebas para el descargo o habiéndose presentado se encontrare vencido el término de prueba ordenado y no fuere necesario cumplir nuevas diligencias o cumplidas las que se hubieren ordenado, se emitirá Resolución. Si se acoge la solicitud de descargo, se dejará sin efecto el acta inicial o, de lo contrario, se aplicará la sanción correspondiente.

Párrafo. La resolución contendrá la orden de pago de la sanción pecuniaria impuesta y la fecha en que éste deba efectuarse. Deberá enviarse una copia de la misma al órgano recaudador correspondiente."

D) Resolución de Clausura.

Consigna el párrafo único del artículo 5 de la Norma General No.23 que la resolución de Cierre de Establecimiento contendrá la sanción de clausura de establecimientos y/o suspensión de actividades y el plazo de aplicación a la que hubiere lugar en cada caso. El plazo de cierre empezará a computarse desde la hora en que se indica en la resolución y terminará a la misma hora del último día señalado.

E) Ejecución de la Clausura y Fuerza Pública.

Dispone el artículo 6 que para ejecutar la sanción de clausura de establecimientos y/o suspensión de actividades, la Dirección General de Impuestos Internos requerirá el auxilio de la fuerza pública.

1) Sucursales.

En los casos en que un establecimiento tenga una o más sucursales y se decrete el cierre de establecimientos, dicho cierre se aplicará tanto a la sede principal como a todos aquellos establecimientos o sucursales que pertenezcan a la misma, excepto cuando la Resolución de clausura indique lo contrario, conforme señala el artículo 7.

2) Conjunto Económico.

Señala el artículo 292 del Código Tributario que cuando una persona o empresa, o grupo de personas, estén o no domiciliadas en la República Dominicana, realicen su actividad a través de sociedades o empresas y las operaciones de unas y otras sean conexas y estén controladas o financiadas por aquéllas, la Administración Tributaria podrá considerar existente un conjunto económico. En este caso, la Administración podrá atribuir, adjudicar o asignar rentas brutas, deducciones, créditos entre dichas organizaciones o empresas si ésta determina que dicha distribución, adjudicación o asignación es necesaria para prevenir la evasión de impuesto o para reflejar claramente la renta de alguna de las referidas organizaciones o empresas.

Para estos casos el párrafo del artículo 7 de la Norma General No.23 consigna que si el establecimiento a sancionar con clausura de local o suspensión de actividades forma parte de un conjunto económico, la Administración Tributaria podrá determinar el cierre de algunas o todas las empresas afiliadas al conjunto, dependiendo de la gravedad del caso.

F) Cartel o Aviso de Clausura.

A todo establecimiento clausurado se le estampará en la puerta de entrada o en un lugar visible al público un cartel o aviso con la frase "Clausurado por la Dirección General de Impuestos Internos", según indica el artículo 8 de esta Norma General, la cual no señala si el cartel debe o no indicar la causa del cierre o el tiempo de la clausura.

G) Efectos de la Clausura.

Expresa el artículo 9 de la Norma General que una vez clausurado el establecimiento, dentro del mismo cesarán totalmente sus actividades, salvo que fuesen imprescindibles para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. Sin embargo, la Norma General no define qué actividad es "imprescindible para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza" ni dice quién determina estas circunstancias.

H) Violación de la Clausura.

Dispone el párrafo único del artículo 9 de esta Normal General que la violación a la clausura será considerada como delito de Defraudación Tributaria, conforme al artículo 237 del Código Tributario.

El artículo 237, numeral 5, del Código Tributario advierte que comete el delito de Defraudación Tributaria quien violare “una clausura o medidas de control dispuestas por el órgano tributario competente y la sustracción, ocultación o enajenación de especies retenidas en poder del infractor en virtud de medidas conservatorias.” Nótese que este artículo se refiere a “clausura o medidas de control dispuestas por el órgano tributario competente”, pero dentro del proceso de adopción de medidas cautelares, no necesariamente dentro de un proceso de clausura de establecimiento.

I) Recursos contra la Clausura.

Aunque la Norma General No.23 no lo dice, el artículo 79 del Código Tributario dispone que en contra de las resoluciones de la Administración Tributaria que impone sanciones, podrá interponerse el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo. Sin embargo, debe notarse la inaplicabilidad de las disposiciones sobre recursos en casos de cierre, pues el tiempo de cierre siempre será muy corto comparado con el tiempo del proceso del recurso, es decir que cuando el tribunal vaya a conocer del recurso contencioso ya venció el tiempo o plazo de la clausura de local, no teniendo sentido fallar sobre el mismo. No obstante, también podría iniciarse un proceso de amparo constitucional, en los casos en que procede, el cual es más rápido.

Cuando se trate de un cierre ilegal o en violación de los procedimientos establecidos y este le cause un perjuicio al particular, debemos recordar que el perjudicado puede intentar una demanda en reparación de daños y perjuicio contra los causantes, pues el artículo 148 de la Constitución consagra que “las personas jurídicas de derecho público y sus funcionarios o agentes serán responsables, conjunta y solidariamente, de conformidad con la ley, por los daños y perjuicios ocasionados a las personas físicas o jurídicas por una actuación u omisión administrativa antijurídica.”

J) Acta de Apertura.

Dispone el artículo 10 de la Norma General No.23 que una vez haya vencido el plazo de cierre la DGII levantará un acta en la cual deberá dejar constancia especialmente del “estado de los hechos colocados en el establecimiento.” Aunque la redacción de la Norma General no es muy clara creemos que se refiere a levantar un acta donde conste si el establecimiento fue abierto o el cierre violado o cualquier otro hecho de importancia.

Sin embargo, y a pesar de todo lo anterior, es importante recordar que una de las características esenciales en el ilícito tributario es la tipicidad y la no analogía, es decir que ni la Administración Tributaria ni los tribunales pueden imponer sanciones por hechos no contemplados en la ley ni sanciones no contempladas en la ley, lo que significa que la ley, no un reglamento y menos aún una Norma General del Fisco, es quien debe señalar de manera exacta y específica cada uno de los casos que pueden ser sancionados con Clausura de Establecimiento e indicar con exactitud la sanción que corresponde a cada caso, es decir por cuantos días debe clausurarse en cada caso y en estos casos la ley no lo dice.

CAPÍTULO V

Potestad de Coacción Administrativa

En el capítulo referente a la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria se expresó que la coacción administrativa no debía confundirse con una sanción, debido fundamentalmente a las características propias que posee cada uno de estos fenómenos, que las hacen distintas ante sí. En efecto, se dijo que dos diferencias esenciales eran las siguientes:

a) Que en la coacción administrativa generalmente existía una previa intimación al interesado para que regularice una situación determinada; y

b) Que la coacción subsiste solo por el tiempo del incumplimiento, lo cual no ocurría con la sanción tributaria, que no necesitaba de previo conocimiento o aviso y que se mantenía no obstante el administrado regularizara su situación.

La coacción administrativa es, entonces, distinta a la sanción y su finalidad es forzar al administrado a que cumpla con la obligación tributaria y sus deberes formales. Los principales métodos que la Administración Tributaria utiliza para ejercer la coacción administrativa son los siguientes:

1) El Apremio.

2) La Retención de Mercancías.

3) El Cierre de Locales Comerciales, aunque el Código Tributario trata esta medida de coacción como una sanción, según vimos al tratar el tema de la facultad de la Administración Tributaria de Cerrar o Clausurar Locales.

4) Suspensión de Uso de Comprobantes Fiscales.

5) Impedimento de Salida.

En vista de la importancia que reviste el hecho de dotar a la Administración Tributaria de los mecanismos legales que le permitan cumplir con su cometido, la ley pone a su servicio medios para forzar la obtención de un resultado o evitar la perpetración de hechos antijurídicos.

Pero además de la coacción administrativa la ley otorga a la Administración Tributaria otros métodos que la faculta a presionar a los administrados para que estos cumplan con sus deberes formales y con su obligación de pago del tributo, e incluso para actuar en nombre de estos cuando se nieguen a cumplir sus compromisos. Es así como la Administración puede inscribir de oficio en el Registro Nacional de Contribuyentes a aquellos administrados que voluntariamente no lo haya hecho o proceder a construir una determinación de oficio en aquellos casos en que el contribuyente no haya presentado en forma espontánea su declaración tributaria.

En este sentido, cabría reiterar que la ley faculta a la Administración a suplir la deficiencia en el ejercicio de los deberes formales por parte de los contribuyentes, forzando así su cumplimiento, independientemente y sin perjuicio de las sanciones que puedan corresponder al infractor, ya que la ejecución de una coacción administrativa no limita la aplicación de las sanciones contempladas en la ley.

Como medio de forzar el cumplimiento de la obligación tributaria la ley pone a cargo de la Administración Tributaria la facultad de determinar de oficio la obligación del administrado, ya sea modificando la valoración de las mercancías en aduanas, estimando las rentas gravadas en el Impuesto sobre la Renta o presumiendo niveles de ventas en el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS). Cuando el Fisco ejerce esta facultad de determinación de oficio está forzando el cumplimiento del deber de declarar a cargo del contribuyente y en consecuencia de su obligación de pago.

Lo normal es que cuando el contribuyente no presenta su declaración tributaria la Administración efectúe una determinación de oficio de su obligación y que solo la modifique en la medida en que se descubran errores o se pueda utilizar un método más eficaz para llegar a la verdad de los hechos. Sin embargo, en algunos casos la ley permite que la Administración Tributaria realice una determinación de oficio provisional basada, no en estimaciones sobre los hechos, sino

en datos o declaraciones presentadas por el administrado en períodos anteriores.

En efecto, era el caso del artículo 141 del Anteproyecto de Código Tributario Dominicano que establecía la determinación provisional al consagrar que “en los casos de sujetos pasivos que no presenten declaraciones por uno o mas períodos tributarios y la Administración Tributaria conozca, por declaraciones o estimación de oficio, la cuantía en que les ha correspondido tributar en períodos anteriores, los requerirá para que dentro de un término de 15 días presenten las declaraciones e ingresen los tributos correspondientes.” En un segundo párrafo agregaba que “si dentro de dicho término los sujetos pasivos no regularizan su situación la Administración Tributaria, sin otro trámite, podrá determinar provisionalmente el tributo y requerir compulsivamente el pago a cuenta del tributo que en definitiva corresponda abonar, de una suma equivalente a tantas veces el tributo declarado o determinado respecto a cualquiera de los períodos anteriores, cuanto sean los períodos por los cuales se dejaron de presentar declaraciones.” No obstante, esta determinación provisional de oficio que había sido contemplada en el Anteproyecto de Código Tributario Dominicano nunca fue aprobada.

Todas estas medidas de coacción administrativa surgen de la presunción de legitimidad de las actuaciones de la Administración y son frecuentemente utilizadas para presionar al contribuyente a pagar el tributo debido.

La coacción administrativa no debe confundirse con las medidas de coerción, pues se trata de dos figuras jurídicas diferentes:

1) Coacción Administrativa.

La coacción administrativa es un medio otorgado por la ley a la Administración para imponer u obligar a una persona a la realización u omisión de un acto o al ejercicio de cierta conducta. Es una violencia legítima que utiliza la Administración para que la persona cumpla con la ley, ya sea evitando que esta realice un acto prohibido o previniendo un daño que se puede producir. Para que la coacción administrativa sea válida debe estar autorizada por la ley y ejercerse acorde con los preceptos constitucionales, aplicándose en su justa medida, de manera racional, y para los casos específicos que autoriza la ley.

2) Coerción.

La coerción es una medida legal que permite a ciertas autoridades, casi siempre judiciales, ordenar el uso de la fuerza o violencia física, ya sea privativa de libertad o de ciertos derechos fundamentales, con la finalidad de condicionar el comportamiento o conducta de las personas. Se trata de violencia legítima, permitida por la Constitución y autorizada por la ley y por tanto es una figura jurídica legítima dentro de un Estado de Derecho.

La Administración Tributaria está facultada para adoptar ciertas medidas de coacción que conlleven al cumplimiento de la obligación tributaria y los deberes formales de los administrados, pero no para adoptar medidas coercitivas. Solo un juez, por orden motivada y escrita, puede ordenar la adopción de medidas de coerción en contra de los particulares.

Sección I El Apremio Corporal

Los artículos 190 al 196 del Código Tributario tratan sobre el apremio corporal en materia tributaria, indicando en su artículo 190 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, las cuales se refieren a lo siguiente:

i) Requerir informaciones y declaraciones juradas a contribuyentes y responsables e información a terceros relacionados 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.

j) Requerir informaciones a los bancos o instituciones de crédito, públicas o privadas, las cuales estarán obligadas a proporcionarlas.

k) Requerir de todas las personas y especialmente de los funcionarios de instituciones o empresas públicas y de las autoridades en general todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización tributaria.

1) Citar a contribuyentes o responsables, o a cualquier tercero que a juicio de la administración tenga conocimiento de los hechos de que se trate, para que contesten o informen, verbalmente o por escrito, las preguntas o requerimientos que se estimen necesarios para la inspección o fiscalización.

Por su parte, el artículo 196 del Código Tributario consigna que tan pronto el apremiado cumpla con las obligaciones tributarias respectivas, cesará el apremio, señalando en su único párrafo que “sin embargo, los apremios podrán renovarse cuando se mantengan las circunstancias que los motivaron.”

No se trata aquí del procedimiento de apremio o embargo de los bienes del deudor, como parte del proceso de ejecución forzosa de la deuda tributaria, y cuya finalidad es obtener el cobro de los créditos tributarios exigibles, no pagados voluntariamente, sino de un apremio corporal o físico ejercido contra la persona misma.

Sin embargo, entendemos que las anteriores disposiciones del Código Tributario resultan inconstitucionales, y por tanto nulas de nulidad absoluta e inaplicable, por las siguientes razones:

1) La Administración Tributaria no tiene calidad legal para solicitar u ordenar medidas de coerción, como es un mandamiento de conducencia o arresto, contra ningún contribuyente o tercero, sino a lo sumo querellarse en contra de un infractor a la ley tributaria penal, es decir en caso de Delito Tributario castigado con pena privativa de libertad, no de Faltas Tributarias.

2) El ministerio público no tiene competencia legal para librar mandamiento de conducencia en contra de ningún particular, sino únicamente un juez competente.

3) El apremio corporal solo puede provenir de una infracción a las leyes penales, no de las infracciones tributarias denominadas Faltas Tributarias ni del simple incumplimiento de pago del tributo debido, pues el artículo 40 de la Constitución consagra que toda persona tiene derecho a la libertad y seguridad personal y por tanto nadie podrá ser reducido a prisión o cohibido de su libertad sin orden motivada y escrita de juez competente, salvo el caso de flagrante delito, lo cual le prohíbe a la Administración Tributaria impedir la libertad de un particular sin orden motivada y escrita de un juez competente, aún en los casos en

que una ley adjetiva le otorgue ese derecho a la Administración, pues se trata de una orden constitucional.

Asimismo, el numeral 10 del artículo 40 de la Constitución consagra que no se establecerá el apremio corporal por deuda que no provenga de infracción a las leyes penales. Por lo tanto, ninguna ley tributaria puede establecer el apremio corporal, salvo el caso que se trate de infracción a la ley penal tributaria, como en los casos de Delitos Tributarios, pero siempre con orden motivada y escrita de un juez competente. Tampoco puede condenarse a ningún particular por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción penal o administrativa.

Por su parte, el artículo 191 del Código Tributario señala que procederá el mandamiento de arresto contra aquel que fuere sorprendido violando cualquiera de las disposiciones de las leyes tributarias, que se presuman delitos, cuando la urgencia, gravedad y naturaleza del hecho así lo requieran, salvo el caso en que se haya establecido un procedimiento judicial distinto. En estos casos la Administración Tributaria enviará los antecedentes respectivos al Ministerio Público de la jurisdicción correspondiente, para que este solicite al juez competente medidas de coerción, si lo entiende pertinente, siendo el juez el único competente para decidir si aplica o no medidas de coerción, las cuales no necesariamente tienen que ser apremio o arresto, conforme al Código de Procedimiento Penal.

Sección II

Retención de Mercancías

Uno de los métodos más utilizados por parte de la Administración Tributaria Aduanera es retener las mercancías en Aduanas hasta que el importador o consignatario pague los impuestos correspondientes a dicha importación. Esto se debe a la figura de la prenda aduanera, por medio de la cual se entiende que la Dirección General de Aduanas tiene una garantía prendaria sobre las mercancías importadas no desaduanadas, hasta el monto de los impuestos generados por dicha importación. Hasta tanto los impuestos no sean pagados, la Dirección General de Aduanas tiene el derecho de retener las mercancías importadas. Igual sucede respecto de los impuestos de exportación.

Sin embargo, en muchos casos la Dirección General de Aduanas ha utilizado el método de no permitir la importación o exportación de mercancías hasta tanto el interesado cumpla con obligaciones aduaneras derivadas de importaciones o exportaciones pasadas y que se encuentran en sede de recursos. Esta práctica es ilegal y abusiva, pues el importador o exportador tiene derecho a ejercer los recursos que le acuerde la ley, sin recibir a cambio ningún tipo de retaliación o “venganza” por parte de las autoridades fiscales, pues nadie puede molestarse porque otro ejerza sus derechos.

Mientras los recursos incoados por los contribuyentes no se resuelvan, las autoridades aduaneras no pueden ejercer vías de hecho, como la retención ilegal de mercancías, para forzar un pago de impuesto que se está discutiendo, a menos que la ley así lo disponga como una ejecución provisional de la deuda, pues el uso de actos ilegales o al margen de la ley no está permitido como medio para forzar el cumplimiento de obligaciones tributarias y deberes formales.

Sección III

Clausura de Establecimientos

El Cierre o Clausura Temporal de Locales Comerciales constituye una medida de coacción cuya finalidad es forzar al sujeto pasivo a que cumpla con sus deberes formales. Sin embargo, el artículo 221, numeral 4), del Código Tributario no la trata como una coacción, sino como una sanción tributaria, lo que implica una previa infracción y la interrogante de si corresponde a la Administración Tributaria o al tribunal ordenar esta sanción. De todos modos, y siendo una sanción, el Fisco debe respetar el debido proceso, conforme establece el artículo 69, literal j), de la Constitución.

Entendiéndose facultada para aplicar la sanción de Clausura de Establecimientos, la Dirección General de Impuestos Internos emitió su Norma General No.23 sobre Cierre de Establecimientos y Suspensión de Actividades, analizada anteriormente en esta misma obra en la parte referente a la Potestad Sancionatoria de la Administración Tributaria, a la cual nos remitimos para su estudio.

Pero independientemente de nuestro pensar en el sentido de si el Fisco debe o no tener la facultad de cerrar locales comerciales por

Faltas Tributarias, lo cierto es que las facultades de la Administración Tributaria solo proceden de la ley y ni en el Código Tributario ni en ninguna ley tributaria encontramos un texto legal que de manera clara y precisa le otorgue al Fisco la facultad de Clausurar Locales. En este sentido, parece que de acuerdo con nuestro Código Tributario el Fisco no tiene facultad para proceder a la Clausura de Establecimientos, ni como sanción ni como medida de Coacción Administrativa. Recordemos que de acuerdo con el principio constitucional de Legalidad Administrativa el Fisco no puede aplicar coacción administrativa si la ley no le otorga esta potestad.

Por nuestra parte, y en adición a que no encontramos ninguna norma legal que expresamente le otorgue al Fisco la potestad de cerrar locales, entendemos que hay sanciones que afectan directamente derechos constitucionales del hombre, como son el derecho a la propiedad (comiso), derecho al trabajo (suspensión de oficios o actividades), derecho a la libre empresa (clausura de local) y otros que solo pueden ceder por orden judicial. Además, en el Código Tributario estas sanciones solo se tipifican y cuantifican respecto de los Delitos Tributarios, conforme a los artículos 239 y 241 del Código Tributario, que tratan sobre la Defraudación Tributaria y la Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Sujetos a Impuestos, los cuales de manera expresa establecen estas sanciones y el tiempo que debe durar cada sanción, lo cual no sucede respecto de las Faltas Tributarias (artículos 250 y 257) y en las cuales simplemente se menciona la Clausura, sin señalar los casos en que procede y el tiempo que debe durar.

Para un estudio más detallado sobre este tema de si la Administración Tributaria puede o no Clausurar Establecimientos, nos remitimos en esta misma obra al estudio de las sanciones que puede aplicar el Fisco, en la parte relativa a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

Sección IV

Suspensión o Bloqueo de Uso de Comprobantes Fiscales

El artículo 257 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, establece que el incumplimiento de los deberes formales será sancionado con multa de 5 a 30 salarios mínimos”, agregando en su párrafo I que “esta sanción es

independiente de las sanciones accesorias de suspensión de concesiones, privilegios, prerrogativas y ejercicio de actividades o clausura de locales, según se establezcan las circunstancias agravantes en el caso.”

Entendiendo la Administración Tributaria que las sanciones consignadas en el indicado párrafo I del artículo 257 del Código Tributario son sanciones administrativas aplicables por Faltas Tributarias, lo cual no creemos que sea así, por las mismas razones que dimos cuando estudiamos la Clausura de Establecimientos, la Dirección General de Impuestos Internos procede en ocasiones, por decisión propia, sin autorización de ningún tribunal y sin previa intimación o proceso verbal a sancionar o coaccionar en contra de los contribuyentes, adoptando las siguientes acciones:

- 1) No otorgando números de comprobantes fiscales; o
- 2) Suspendiendo o bloqueando el uso de los comprobantes fiscales ya concedidos.

Lo anterior es hecho hasta que dicho contribuyente cumpla con sus deberes formales o pague los tributos adeudados. Esto implica, naturalmente, que este contribuyente, al no poder expedir comprobantes fiscales válidos a los fines tributarios, no puede brindar sus servicios al público y por tanto tampoco podrá recibir el fruto de su trabajo.

En casos como los anteriores, y a diferencia del Cierre o Clausura de Locales, la Administración Tributaria no ha emitido ninguna Norma General que regule esta sanción o coacción administrativa. No obstante, si el Fisco entiende que tiene facultad para establecer esta sanción, debe seguir el procedimiento de aplicación de sanciones pecuniarias consignadas en los artículos 69 y siguientes del Código Tributario y respetar las normas del debido proceso.

Siendo el derecho al trabajo, empresa, profesión u oficio derechos fundamentales de las personas, consagrados y protegidos por la Constitución de la República, y tratándose de una sanción y no una simple medida de coacción, conforme al artículo 121 del Código Tributario, parecería lógico y jurídico afirmar que estas sanciones solo pueden ser impuestas por los tribunales, luego de un proceso judicial donde se respeten las garantías del debido proceso.

Para un estudio más detallado sobre este tema de si la Administración Tributaria puede o no Suspender Actividades por decisión propia, nos

remitimos en esta misma obra al estudio de las sanciones que puede aplicar el Fisco, en la parte relativa a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

Sección V

Impedimento de Salida

Consigna el artículo 53 del Código Tributario que la Dirección General de Migración está obligada a proporcionar informaciones, datos y antecedentes a la Administración Tributaria. En su literal f) este artículo afirma que la Dirección General de Migración no deberá autorizar la salida del país de las personas investigadas por presuntas defraudaciones tributarias. A estos efectos, la Administración Tributaria deberá enviar a dicha Dirección General, una nómina de los contribuyentes que se encuentren en esa situación.

Sin embargo, esta disposición del Código Tributario es contraria al artículo 46 de la Constitución, que consagra que “toda persona que se encuentre en territorio nacional tiene derecho a transitar, residir y salir libremente del mismo, de conformidad con las disposiciones legales.” Se entiende que la Administración Pública, incluyendo a la Administración Tributaria, al Ministerio Público o a la Dirección General de Migración, no puede establecer impedimento de salida del país a ningún contribuyente. Solo un juez competente, por orden motivada y escrita, puede ordenar este impedimento, pues se trata de una verdadera medida de coerción.

Sobre este particular el Tribunal Superior Administrativo tuvo oportunidad de manifestarse con motivo de un Recurso de Amparo Constitucional, expresando que la Dirección General de Migración no puede interponer un impedimento de salida a requerimiento del Fisco, pues se violan derechos fundamentales. Para justificar su decisión dicho Tribunal argumentó que *“la colocación de un impedimento de salida por la Dirección General de Migración actuando a requerimiento de la Dirección General de Impuestos Internos lesiona un derecho constitucional del señor CJCC violando el principio constitucional de libertad de tránsito, consagrado en el artículo 8 numeral 4 de la Constitución de la República que consagra: “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”;*

Considerando, que la protección efectiva de los derechos fundamentales de la persona humana, consagrados por la Constitución de la República, constituye uno de los fines esenciales del Estado en toda sociedad organizada, ya que sólo a través del respeto y salvaguarda de dichas prerrogativas constitucionales puede garantizarse el estado de convivencia pacífica que resulta indispensable para que cada ser humano alcance la felicidad, y con ella, la completa realización de su destino; Considerando, que la Seguridad Jurídica tiene estrecha vinculación con el Principio de Legalidad, en tanto se quebranta una norma legal que afecta al ciudadano; que el debido proceso existe como tal cuando se sustenta en principios jurídicos fundamentales que son esenciales para fortalecer la seguridad jurídica, que la propia ley indica y señala las pautas a seguir del intérprete o ciudadano, por lo que se establecen reglas de valoración, al violarse el principio de libre tránsito, se quebrantó la seguridad jurídica; Considerando, que luego del estudio pormenorizado del caso, de los alegatos del recurrente, de lo petitionado por la parte recurrida, este tribunal considera que se ha lesionado la seguridad jurídica del accionante, al impedirle transitar libremente, por lo que procede acoger el presente recurso de amparo interpuesto por el señor CJCC y en consecuencia deja sin efecto el impedimento de salida del país en contra del accionante iniciado por la Dirección General de Impuestos Internos.” (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.156-2008, de fecha 18 de diciembre del 2008)

Sección VI

Jurisprudencias sobre la Coacción

Resulta conveniente para este estudio señalar dos jurisprudencias mexicanas sobre la coerción administrativa, ambas citadas por *Martínez* en su obra *Derecho Fiscal Mexicano*:

1) “Es menester comprobar que las medidas coercitivas ejercidas por las autoridades demandadas constituyen un derecho y al respecto debe decidirse que es el establecido en el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reformando por Decreto de 30 de agosto de 1937, cuyo último párrafo está consagrando a favor del Fisco el derecho de retención oponible no solamente al que remite las mercancías, sino también al que pretende tener derecho a ellas para retirarlas del dominio del Fisco. El derecho de retención es un medio de tutela de un crédito nacido con ocasión de la cosa, es una excepción dilatoria real por cuanto

puede hacerse valer contra cualquiera que pida la restitución de la cosa. La eficacia del derecho de retención se explica porque el crédito por él asegurado ha nacido con motivo de la cosa y se encuentra obligado a pagar dicho crédito, cualquiera que tenga derecho a pretender la entrega de la cosa. Es una forma de coacción que se ejerce sobre la voluntad del que pretende derecho de propiedad sobre la cosa...” (Pleno de 31 de octubre de 1942. Revista de Tesis Jurisprudenciales del Tribunal, pág. 313).

2) “Las medidas de apremio que emplean las autoridades fiscales para obtener el pago de las prestaciones, no significa violencia en el sentido jurídico de la palabra, porque la ley reprime la violencia antijurídica y no la coacción fundada en la ley; puede usarse lícitamente la presión para lograr la efectividad de un derecho, para poder cumplir una obligación o para la satisfacción de cualquier interés legítimo y aun cuando en tales circunstancias pudiere encontrarse viciado el consentimiento de quien efectúa el pago, esto no produce su nulidad, que no se funda exclusivamente en la alteración de la voluntad, sino en que el hecho sea ilícito.” (Pleno de 24 de septiembre de 1947. Revista de Tesis Jurisprudenciales, pág.473).

CAPÍTULO VI

Potestad de Expedir Certificaciones

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

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

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

A manera ilustrativa puede decirse que algunos de estos actos de los particulares que se condicionan a la obtención previa de certificaciones fiscales son los siguientes:

A) Actos que impliquen Transferencias Patrimoniales.

El Registrador de Títulos no puede anotar una transferencia inmobiliaria si no se prueba que el impuesto por este concepto ha sido pagado. Para estos fines en los documentos que el interesado debe depositar por ante el Registrador de Títulos en procura de inscribir su

transferencia inmobiliaria o su hipoteca, debe incluir el recibo de pago de este impuesto.

Asimismo, el Fisco exige que antes de procederse con la venta o gravamen de un inmueble, el propietario se provea de una Certificación de Inmueble al Día en la cual el Fisco indica si dicho inmueble se encuentra o no registrado en la DGII para fines del Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria o el Impuesto sobre Activos, según sea el caso, si el mismo está al día en el pago de los impuestos y el valor mínimo del inmueble, para los fines del Impuesto de Transferencia Inmobiliaria. Al igual que en el caso anterior, para que el Registrador de Títulos pueda anotar una transferencia inmobiliaria o hipoteca, el interesado debe depositar por ante dicho Registrador de Títulos esta Certificación de Inmueble al Día.

B) Impuesto sobre Capital de Compañías.

El Notario Público ante quien se efectúe la declaración notarial de suscripción y pago de acciones debe hacer constar en este acto que el impuesto sobre capital de compañías se ha pagado, declarando que ha visto el recibo de pago correspondiente.

C) Regularidad Fiscal.

En muchos casos, sobre todo en empresas que licitan ventas al Estado, se exige que la sociedad licitante se provea de una Certificación de Regularidad Fiscal donde se haga constar que dicha sociedad se encuentra al día en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios. Asimismo, para poder obtener permisos o licencias de importación se requiere de un certificado previo de regularidad fiscal.

D) Aportes en Naturaleza de Inmuebles.

Los aportes en naturaleza de inmuebles a sociedades se encuentran exentos del Impuesto a las Transferencias de Inmuebles. Sin embargo, para poder operar esta transferencia libre de impuestos se requiere que la sociedad que recibe el aporte se provea de una certificación expedida por la DGII donde se haga constar que el Registrador de Títulos puede hacer la transferencia de inmueble aportado exento de impuestos. En efecto, cuando una persona realiza aportes a una sociedad, ya sea en

dinero, especie o en naturaleza, dicha sociedad le expide al aportante acciones a cambio de su aporte. Esto implica un cambio o modificación en el Registro Nacional de Contribuyentes de la sociedad que recibe el aporte y por tanto implica un procedimiento de inscripción o actualización del Registro Nacional de Contribuyentes.

Sin embargo, en los casos de aportes en naturaleza, en los cuales los inmuebles aportados pueden ser traspasados a la sociedad aportada sin necesidad de pagar el 3% del Impuesto sobre Operaciones Inmobiliarias, consignado en la Ley No.831, sobre actos Intervenidos ante el Registro de Títulos, se requiere que la sociedad aportada, al momento de actualizar su RNC, también solicite de la DGII una certificación de no objeción a que dicho aporte en naturaleza se efectúe exento del indicado impuesto.

La solicitud de certificación de no objeción de aporte en naturaleza puede hacerla el Presidente o Gerente General de la sociedad aportada o el abogado que está gestionando el aporte en naturaleza, indicando el inmueble aportado y anexando lo siguiente:

1) Documentos relativos al aporte en naturaleza a la sociedad, incluyendo los siguientes:

a) Nómina y Acta de la Asamblea General Extraordinaria de Accionistas de la sociedad, en la cual se conoce el aporte en naturaleza del señalado inmueble, que pretende efectuarse a la sociedad y en la cual se nombra un comisario de aportes.

b) Informe del Comisario de Aportes en relación con el inmueble aportado.

c) Nómina y Acta de la Segunda Asamblea General Extraordinaria de la sociedad mediante la cual se conoce y aprueba el aporte en naturaleza del señalado inmueble, efectuado a la sociedad.

d) Declaración de Aporte en naturaleza del indicado inmueble, efectuada por el aportante, y legalizada por Notario Público.

e) Fotocopia del Registro Mercantil de la sociedad, actualizado.

2) Fotocopia del Certificado de Título o Matrícula del inmueble aportado, a nombre del aportante.

3) Certificación de Inmueble al Día o IPI del Inmueble objeto del aporte en naturaleza.

4) Fotocopia de la cédula del aportante.

Esta certificación de no objeción es exigida por el Registrador de Títulos al momento de depositarse en dicha Oficina los documentos correspondientes para hacer el traspaso del título o matrícula que ampara la propiedad del inmueble aportado.

Por otra parte, y en razón de que un contribuyente puede estar al día frente al Fisco, aún cuando no estuviese conforme con la actuación de la Administración Tributaria y esta le estuviese exigiendo cobros de deudas que el contribuyente alega no deber, por ejemplo cuando un caso es recurrido ante el Tribunal Superior Administrativo, podría entenderse que la certificación solo debe indicar si el contribuyente ha cumplido o no con sus deberes formales. Sin embargo, el certificado puede contener indicaciones sobre la existencia o no de una deuda o que hay un recurso pendiente u otras.

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

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

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

CAPÍTULO VII

Potestad para Adoptar Medidas Cautelares

Podría decirse que respecto a la deuda tributaria y su cobro existen tres procedimientos distintos que debe llevar a cabo la Administración Tributaria:

1) Determinación de la Deuda Tributaria, mediante el cual se discute la legitimidad, procedencia y monto de la deuda, que empieza con el acto de determinación de la obligación tributaria, continúa con el recurso administrativo de Reconsideración y los recursos judiciales Contencioso Tributario y Casación;

2) Adopción de Medidas Cautelares, el cual es opcional de la Administración Tributaria y cuya única finalidad es conservar los bienes del deudor para garantizar el cobro de la deuda tributaria. Este procedimiento puede ser iniciado en cualquier momento que nazca la obligación tributaria, incluso antes de haberse determinado, siempre que exista riesgo para cobrar la deuda por la posible desaparición de los bienes del deudor; y

3) Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria, el cual se inicia al terminarse el proceso de determinación de la deuda y sus recursos, con la emisión de un Certificado de Deuda y la notificación al deudor de un Mandamiento de Pago.

Es frecuente que en el lapso de tiempo que existe desde el momento del nacimiento de la obligación tributaria hasta el cobro forzoso de la deuda, el sujeto pasivo trate de distraer sus bienes, traspasándolos a terceros, como forma de evadir la acción de cobro del Fisco. Sucedería entonces que cuando la Administración procede a embargar los bienes del contribuyente moroso, se da cuenta que este no posee bienes y es insolvente. Para impedir que esto ocurra la ley permite al acreedor adoptar medidas provisionales para conservar íntegros los bienes de su deudor. Estas medidas reciben el nombre de cautelares o conservadoras

y pueden ser tomadas antes del cobro coactivo de la deuda o durante su procedimiento.

En el derecho común las medidas conservatorias se encuentran generalmente plasmadas en el Código de Procedimiento Civil, el cual sirve de estandarte y suplemento para las demás materias del derecho. En el derecho común estas medidas cautelares o conservatorias no pueden ser adoptadas sin autorización de un juez competente, sino que, por el contrario, el artículo 48 del Código de Procedimiento Civil, modificado por la Ley No.845 del 15 de julio de 1978, establece que “en caso de urgencia, y si el cobro del crédito parece estar en peligro, el juez de primera instancia del domicilio del deudor o del lugar donde estén situados los bienes a embargar podrá autorizar, a cualquier acreedor que tenga un crédito que parezca justificado en principio, a embargar conservatoriamente los bienes muebles pertenecientes a su deudor.”

Agrega este artículo 48 que “el crédito se considerará en peligro y por tanto habrá urgencia cuando se aporten elementos de prueba de naturaleza tal que permitan suponer o temer la insolvencia inminente del deudor, lo cual se hará constar en el auto que dicte el juez, así como la suma por la cual se autoriza el embargo y el plazo en que el acreedor deberá demandar ante el juez competente la validez del embargo conservatorio o sobre el fondo, todo a pena de nulidad del embargo”, añadiendo que “el juez podrá exigir al acreedor la justificación previa de la solvencia suficiente o la presentación de un fiador o de una fianza, que se hará en secretaría o en manos de un secuestrario, sin necesidad de llenar las formalidades prescritas por el artículo 440 del Código de Procedimiento Civil.” Asimismo, este artículo 48 prevé que la “parte interesada podrá recurrir en referimiento ante el mismo juez que dictó el auto”, señalando, no obstante, que “el auto se ejecutará sobre minuta y no obstante cualquier recurso.”

Sin embargo, es frecuente encontrar legislaciones tributarias que consagran procedimientos exclusivos para el campo tributario, lo cual significa que independientemente de la ley civil, para la materia tributaria la aplicación de medidas cautelares y su procedimiento de adopción siguen un mecanismo *sui generis*, que lo extrae de la generalidad, aún cuando el derecho común le sirva de complemento legal. Es lo que ocurre en nuestro país, según veremos.

Antes de proceder a adoptar una medida conservatoria la Administración Tributaria debe cuantificar esa medida, para saber si la misma se aplicará sobre todos los bienes del deudor o solo sobre algunos de ellos. Si se trata de un crédito líquido, es decir aquel que se encuentra exactamente determinado, el problema no presenta dificultad, ya que se sabe de antemano a cuánto asciende la medida cautelar. Por el contrario, cuando aún la Administración no ha efectuado la liquidación de los impuestos debidos, principalmente porque el proceso no ha concluido, el monto de la medida conservatoria tiene que responder a un estimado. No obstante, la solución depende de la legislación de cada país.

En el derecho común, como por ejemplo en el Código de Procedimiento Civil Dominicano, la ley le permite al acreedor embargar de forma cautelar o conservatoria hasta el duplo del monto del crédito líquido. Cuando este crédito aún no ha sido exactamente determinado, el juez tiene facultad para realizar una valoración provisional, a pedido de la parte interesada.

Un aspecto muy importante resulta de saber si la Administración Tributaria puede por sí misma adoptar medidas cautelares contra los sujetos pasivos, calculando ella misma su monto, o si por el contrario tiene que acudir ante los tribunales ordinarios a solicitar autorización para trabarlas, como lo haría normalmente un particular. La respuesta depende del sistema jurídico tributario de cada país, ya que si bien algunos regímenes otorgan amplios poderes a la Administración Tributaria, incluso para decretar sus propias medidas cautelares y hasta emitir y ejecutar sus propios títulos ejecutorios, otros adoptan un sistema más conservador y obligan al Fisco a acudir por ante la justicia ordinaria. Pero lo cierto es que los grandes sistemas jurídicos contemporáneos que tratan con amplitud el tema de los tributos, generalmente se circunscriben a una de las siguientes posiciones:

a) La Administración Tributaria está dotada de autoridad para tomar por sí misma medidas conservatorias contra el deudor fiscal;

b) La Administración Tributaria debe acudir a los tribunales civiles para solicitar una medida cautelar contra su deudor; y,

c) La Administración Tributaria debe acudir a la justicia ordinaria para solicitar una medida conservatoria contra su deudor, en las mismas formas y condiciones que un particular, pero es obligatorio para el juez autorizarlas.

En el derecho común la autorización del juez para que el acreedor adopte medidas conservatorias en perjuicio de su deudor se encuentra sujeta a dos condiciones básicas: a) Que el crédito esté en peligro; y b) Que el solicitante preste una fianza. En materia tributaria, sin embargo, parecería ilógico exigirle al Estado que preste una fianza o garantía por su actuación, por lo cual es normal que las legislaciones se limiten a consagrar únicamente la primera condición, es decir el peligro inminente de que el crédito se convierta en incobrable por el débil estado económico de su deudor o por acciones de este que lo puedan hacer insolvente en poco tiempo, desapareciendo sus propios bienes.

Sin embargo, como parte de la autonomía dogmática del Derecho Tributario, que le permite a este crear sus propias normas y procedimientos, siempre y cuando no sean contrarios a la Constitución de la República, la ley puede atribuir a la Administración Tributaria o a un órgano no judicial la potestad de emitir títulos con carácter de medidas cautelares o conservatorias, siempre que existan instancias jurisdiccionales que controlen esta potestad mediante los recursos correspondientes.

Es así como el párrafo único del artículo 81 del Código Tributario le confiere a la Administración Tributaria (DGII) la facultad de adoptar medidas cautelares contra el deudor tributario, sin necesidad de ser autorizada por un tribunal, al señalar que para el ejercicio de estas vías de ejecución no se requieren los procedimientos establecidos en el Derecho Común del otorgamiento del juez competente, sino los procedimientos especiales establecidos en el Código Tributario. En este sentido, el artículo 85 del Código Tributario prescribe que será "competente para conocer el procedimiento sobre medidas conservatorias, el funcionario de la Administración Tributaria a quien compete, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99, conocer en calidad de Ejecutor Administrativo del cobro compulsivo de la deuda tributaria."

Por lo tanto, el Ejecutor Administrativo es un funcionario de la Dirección General de Impuestos Internos investido con esta calidad y es a quien compete conocer y decidir todo lo relativo a las medidas cautelares y al procedimiento de cobro compulsivo de la deuda tributaria.

El caso es distinto, sin embargo, para los tributos aduanales y municipales, ya que estos se rigen por otras leyes distintas al Código

Tributario, que no contemplan la figura del Ejecutor Administrativo ni que la propia Administración Tributaria Aduanera o Municipal pueden decretar por sí mismas, sin autorización de un juez competente, sus propias medidas conservatorias, teniendo que acudir por ante los tribunales ordinarios.

Sección I

Medidas Cautelares en Impuestos Internos

I.- Casos en que Proceden.

Establece el artículo 81 del Código Tributario que cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos o sanciones, la Administración Tributaria podrá requerir las siguientes medidas conservatorias:

- 1) Embargo conservatorio o retentivo.
- 2) Retención de bienes muebles.
- 3) Nombramiento de uno o más interventores.
- 4) Fijación de sellos y candados.
- 5) Constitución en prenda o hipoteca.
- 6) Otras medidas conservatorias.

El Código Tributario no indica la forma y alcance de las medidas conservatorias antes indicadas, razón por la cual debemos recurrir al Derecho Supletorio, tal y como expresa el párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, que manifiesta que cuando no existan disposiciones expresas en este Código para la solución de un caso, regirán supletoriamente en el orden en que se indican, las leyes tributarias análogas, los principios generales y normas del Derecho Tributario, del Derecho Público y del Derecho Privado que más se avengan a la naturaleza y fines del Derecho Tributario; con excepción de las sanciones represivas, las cuales serán únicamente las previstas expresamente en la presente ley. En estos casos, por lo tanto, deberá recurrirse a las

disposiciones generales del Código Civil y el Código de Procedimiento Civil y aplicarlas a cada una de estas medidas conservatorias, respetando las normas especiales consignadas en los artículos 81 al 90 del Código Tributario, que tratan sobre las medidas cautelares en materia tributaria.

Por su parte, y tal como se indicó anteriormente, el párrafo único de este artículo 81 señala que para el ejercicio de estas vías de ejecución no se requieren los procedimientos establecidos en el Derecho Común del otorgamiento del juez competente, sino los procedimientos especiales establecidos en el Código Tributario. En este sentido, el artículo 82 del Código Tributario consagra que la Administración Tributaria, fundamentado el riesgo y comprobado la existencia del crédito o por lo menos una presunción grave de la existencia del mismo, por documentos emanados del contribuyente o por actos o documentos de la misma administración, podrá realizar las medidas cautelares establecidas en el artículo 81.

II.- Requisitos y Condiciones.

Señala el artículo 81 del Código Tributario que cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos o sanciones la Administración Tributaria podrá requerir medidas conservatorias sobre dichos bienes. De este artículo se desprenden los requisitos y condiciones para que el Fisco pueda adoptar medidas conservatorias, las cuales son las siguientes:

1) Requisitos.

- a) Riesgo para la Percepción del Pago; y
- b) Posible Desaparición de los Bienes del Deudor.

2) Condiciones.

- a) Fundamentar el Riesgo;
- b) Existencia de un Crédito Real o Presunto; y
- c) No requiere Certificado de Deuda.

En este sentido, para que la Administración Tributaria pueda adoptar medidas cautelares es necesario la existencia real de un “riesgo” para la percepción del pago del impuesto o las sanciones pecuniarias por infracciones y que ese riesgo se fundamente en una posible “desaparición de los bienes del deudor.”

Mediante distintas sentencias el Tribunal Superior Administrativo ha declarado que las medidas cautelares solo proceden cuando el contribuyente presenta riesgo en la desaparición de sus bienes:

a) Las Medidas Conservatorias No proceden cuando el contribuyente No presenta Riesgo de Insolvencia. (Sentencia del TCT No.014-2005, de fecha 30 de marzo del 2005)

b) Las Medidas Conservatorias solo proceden cuando el Cobro de la Deuda está en Riesgo. (Sentencia del TCT No.058-2006, de fecha 8 de agosto del 2006)

c) Cuando el Cobro de la Deuda No está en Riesgo, el Tribunal puede Suspender las Medidas Ejecutorias hasta que el Tribunal decida el Fondo del Asunto. (Sentencia del TCT No.058-2006, de fecha 8 de agosto del 2006)

Por lo tanto, sería difícil de aceptar la idea de que existe riesgo cuando se trata de un contribuyente que tenga un patrimonio sólido, que opera normalmente en el país, que tiene muchos años operando, que tiene suficiente bienes o ingresos para responder ante una deuda fiscal y por ende no presenta ningún tipo de riesgo para el Fisco.

Finalmente, la Administración Tributaria puede adoptar Medidas Cautelares sin necesidad de emitir previamente un Certificado de Deuda o Título Ejecutorio, pues se trata de medidas provisionales tendentes a conservar los bienes del deudor para garantizar el cobro de la deuda tributaria. Así fue juzgado y decidido por el Tribunal Superior Administrativo al señalar que *la Administración Tributaria puede realizar Medidas Conservatorias previo a la emisión del Certificado de Deuda* (Sentencia del TCT No.033-2005, de fecha 12 de mayo del 2005)

III.- Distinción entre Medidas Cautelares y Medidas Ejecutorias.

A) Medidas Conservatorias.

Las medidas cautelares o conservatorias, tal y como su nombre lo indica, son medidas destinadas a conservar los bienes del deudor

tributario para evitar su posible desaparición y poder posteriormente cobrarse la deuda tributaria cuando la misma se haga firme y exigible. En consecuencia, las medidas cautelares presentan las siguientes características:

1) Se adoptan ante la existencia de una deuda tributaria que aún no tiene carácter de cierta, líquida, exigible o irrevocable.

2) Su objeto no es cobrar la deuda, sino asegurar o conservar los bienes del deudor tributario para evitar que estos desaparezcan y así poder posteriormente cobrar la deuda tributaria sobre esos bienes, en el momento en que dicha deuda se convierta en firme y exigible.

Establece el artículo 90 del Código Tributario que “en contra de la Resolución que ordena las medidas conservatorias procederá el recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.” Es importante destacar, como se verá más adelante, que respecto a las medidas cautelares o conservatorias la ley no dice que en contra de estas medidas, ya fuesen al momento de ser decretadas o al momento de ser ejecutadas, el embargado de manera conservatoria podrá presentar oposición o excepciones ante el Ejecutor Administrativo ni que puede incoar un recurso ante dicho Ejecutor, como ocurre respecto del embargo ejecutorio durante el procedimiento de ejecución o cobro compulsivo de la deuda, según establecen los artículos 111 al 118 del Código Tributario, en el cual, ante un mandamiento de pago, el requerido podrá presentar oposición ante el Ejecutor Administrativo.

Por el contrario, en contra de las medidas cautelares o conservatorias decretadas o ejecutadas por el Ejecutor Administrativo, la ley solo prevé el Recurso Contencioso Tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo y no un Recurso de Oposición para presentar excepciones u oposiciones ante el Ejecutor Administrativo, como ocurre en el procedimiento ejecutorio de la deuda, según establecen los artículos 111 al 118 del Código Tributario, en el cual, ante un mandamiento de pago, el requerido podrá presentar oposición ante el Ejecutor Administrativo.

No obstante, es frecuente que el Fisco, antes de adoptar medidas cautelares, le notifique al contribuyente una intimación de pago, no un mandamiento de pago, y que ante esta situación el contribuyente presente ante el Ejecutor Administrativo excepciones u oposiciones en contra de dicha intimación y de la adopción o posible adopción de

medidas cautelares. Ante esta oposición, es frecuente en la práctica que el Fisco las examine y las trate como si también respecto de las medidas cautelares procediese un Recurso de Oposición ante el Ejecutor Administrativo. Incluso en ocasiones hasta el Tribunal Superior Administrativo así lo ha considerado.

B) Medidas o Acciones Ejecutorias.

Contempladas en los artículos 91 y siguientes del Código Tributario las acciones o medidas ejecutorias promueven el cobro compulsivo de una deuda tributaria cierta, líquida y exigible, amparada en un título ejecutorio o Certificado de Deuda expedido por el Fisco y notificado al deudor. Como dice el artículo 96 del Código Tributario: "La acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria."

Por su parte, el artículo 97 del Código Tributario consagra que constituye título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria bajo la firma de funcionario competente, agregando en su único párrafo que también constituyen títulos ejecutorios los reconocidos como tales por la Ley Procesal Común o leyes tributarias especiales.

En el procedimiento ejecutorio o cobro compulsivo de la deuda el Ejecutor Administrativo emite un Certificado de Deuda y se lo notifica al deudor mediante un mandamiento de pago, requiriéndole en dicha notificación el pago de la deuda dentro de un plazo de 5 días a partir del día siguiente a la notificación o que dentro de ese plazo de 5 días presente oposiciones o excepciones ante dicho Ejecutor Administrativo, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes.

En estos casos de procedimientos ejecutorios lo primero que debe hacer el Fisco es, ante una deuda cierta, líquida y exigible, emitir un Certificado de Deuda y luego notificarle al deudor tributario un Mandamiento de Pago anexando al mismo dicho Certificado de Deuda.

Aunque el procedimiento de ejecución o cobro compulsivo de la deuda tributaria será estudiado con mucho mayor amplitud en la parte de esta obra dedicada al Cobro Compulsivo, conviene adelantar algunas ideas para ir teniendo una visión general sobre este cobro compulsivo, el cual abarca, entre otros, los siguientes procedimientos:

1) Certificado de Deuda.

De acuerdo con el artículo 98 del Código Tributario, el Certificado de Deuda que emita la Administración Tributaria debe contener, como requisitos esenciales, lo siguiente:

- a) Nombre y domicilio del deudor.
- b) Período a que corresponde la deuda.
- c) Origen y monto de la deuda tributaria o de las sanciones pecuniarias en su caso.
- d) Número de registro del contribuyente o responsable, si lo hubiere.
- e) Referencia al documento que determinó la deuda, así como cualesquiera otras indicaciones que la Administración Tributaria estime necesarias.

Señala el párrafo de este artículo 98 que el Certificado de Deuda podrá incluir varios deudores morosos sin que por ello el título pierda su naturaleza y efectos jurídicos.

2) Mandamiento de Pago.

De conformidad con el artículo 92 del Código Tributario, el mandamiento o requerimiento de pago deberá contener, a pena de nulidad según la jurisprudencia, los siguientes elementos:

- a) Individualización del deudor.
- b) Referencia al título ejecutorio o certificado de deuda en que conste la deuda tributaria y monto de ésta, incluyendo deuda principal, recargos, intereses, costas y gastos causados a la fecha.
- c) Plazo para pagar o presentar oposiciones o excepciones.
- d) Advertencia de que se procederá al embargo, en caso de no obtemperar al requerimiento de pago.

Dispone el párrafo I de este artículo 92 que el mandamiento de pago deberá ser encabezado con una copia del título ejecutorio que hubiere sido emitido, en lo que respecta al ejecutado.

Dentro del plazo de 5 días indicados en el mandamiento de pago el ejecutado debe pagar la deuda o interponer excepción u oposición ante el Ejecutor Administrativo, pues en caso contrario el Ejecutor Administrativo ordenará trabar embargo sobre los bienes del deudor. Luego de iniciado este procedimiento de ejecución no procederá excepción o recurso del contribuyente o responsable, sino por la vía de la acción de repetición o reembolso y previo pago de las costas, gastos e intereses que correspondan, según establece el artículo 95.

3) Recurso de Oposición ante el Ejecutor Administrativo.

En caso de que dentro del plazo de 5 días señalado en el mandamiento de pago el deudor entienda que no debe pagar la deuda que le es requerida, podrá oponerse al procedimiento de ejecución, presentando un escrito de oposición o excepciones por ante el Ejecutor Administrativo. No obstante, el recurrente puede interponer su recurso dentro de estos 5 días y solicitarle al Fisco un plazo para ampliar su defensa y depositar pruebas. El artículo 112 del Código Tributario señala que la oposición del embargado solo será admisible cuando se funde en algunas de las siguientes excepciones:

- a) Pago de la deuda.
- b) Prescripción.
- c) Inhabilidad del título por omisión de cualquiera de los requisitos esenciales.

En consecuencia, y así lo prescribe expresamente el párrafo de este artículo 112, en la oposición no podrá discutirse la procedencia ni la validez del acto en que se haya determinado la obligación tributaria o aplicado la sanción pecuniaria. Esto se debe a que se entiende que el procedimiento de ejecución o cobro compulsivo de la deuda es la fase final de recuperación de la deuda tributaria de parte del Fisco y que por tanto el origen y fundamento legal de la deuda ya fue discutida con anterioridad durante los procedimientos de determinación de la obligación tributaria y en las vías de recursos administrativos y judiciales y por ende dicha deuda ya adquirió el carácter de cierta, firme y exigible, no debiendo conocerse de nuevo su validez o procedencia, sino su ejecución.

4) Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo.

Expresa el artículo 115 del Código que una vez haya sido recibido el escrito de oposición, el Ejecutor Administrativo examinará su contenido y se pronunciará sobre la admisibilidad de las excepciones presentadas. Si las estimare inadmisibles dictará la Resolución correspondiente en el término de 3 días. En caso contrario, procederá a fijar el plazo para que el oponente rinda la prueba ofrecida, la materia sobre la cual debe recaer la prueba y procedimiento para recibirla. Este plazo no podrá exceder de 10 días. El Ejecutor Administrativo podrá ordenar medidas para mejor resolver, las cuales deberán cumplirse en el plazo que él mismo señale.

Establece el artículo 116 que una vez haya vencido el término para rendir las pruebas o cumplidas las medidas decretadas para mejor resolver, el Ejecutor Administrativo deberá pronunciarse sobre la oposición en un plazo de 5 días, indicando el párrafo II del artículo 117 que si en la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo se acogieren las excepciones, se ordenará por la misma Resolución levantar el embargo y dejar sin efecto la ejecución, disponiendo las medidas administrativas correspondientes.

5) Recurso Contencioso Tributario.

Dispone el artículo 117 del Código Tributario que si en la Resolución de Oposición el Ejecutor Administrativo rechaza las oposiciones o excepciones presentadas, el ejecutado podrá interponer en contra de ella el Recurso Contencioso Tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.

a) Depósito a Consignación.

No obstante, y para evitar extender un procedimiento de ejecución de una deuda ya firme y exigible mediante recursos judiciales, el párrafo I del artículo 117 del Código Tributario establece que el Recurso Contencioso Tributario que se interponga en contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo que rechace las excepciones, únicamente suspenderá el procedimiento de ejecución cuando el embargado consigne a la orden del Colector de Impuestos Internos 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.

b) Sentencia del Tribunal.

Señala el artículo 118 que si la Jurisdicción Contenciosa Administrativa confirmara la Resolución de Oposición objeto del Recurso Contencioso Tributario y el reclamante hubiere cumplido con la consignación a que se refiere el artículo anterior, se continuará la ejecución por el saldo insoluto; en cambio, si se revoca la Resolución de Oposición recurrida, se ordenará la revocación o el levantamiento del embargo, las restituciones al embargado que fuesen procedentes y el término de la ejecución.

IV.- Momento en que Proceden.

El artículo 81 del Código Tributario no establece a partir de cuándo la Administración Tributaria puede adoptar medidas conservatorias, sino que se limita a expresar que cuando exista riesgo para la percepción del pago de los créditos tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos o sanciones, esta podrá adoptar medidas conservatorias.

A nuestro entender, y partiendo de la idea de que la obligación tributaria nace al momento de producirse el hecho generador del tributo, aún sin haber sido determinada la deuda, la Administración Tributaria tiene facultad legal para adoptar medidas cautelares a partir del momento en que haya nacido la deuda tributaria, aún cuando dicha deuda no haya adquirido el carácter de exigible por no haber sido determinada, pues el objetivo esencial de las medidas cautelares es prevenir la insolvencia del deudor tributario como consecuencia de la posible desaparición de sus bienes, bastando su calidad de deudor, aún cuando no se haya determinado de manera definitiva el monto de su deuda.

Sin embargo, resulta controversial el párrafo II del artículo 57 del Código Tributario, agregado por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, el cual establece que con la

notificación de la Resolución que decide el Recurso de Reconsideración el contribuyente o responsable quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar, conforme lo dispuesto por este Código, y añade que a partir de este momento la Administración Tributaria estará habilitada de pleno derecho para adoptar todas las medidas necesarias para promover el cobro compulsivo de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar y solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal, dando a entender que solo a partir de esta notificación es cuando el Fisco puede adoptar las medidas cautelares.

V.- Procedimiento. Ejecutor Administrativo.

A) Ejecutor Administrativo.

El párrafo único del artículo 81 del Código Tributario le confiere a la Administración Tributaria la facultad de adoptar medidas cautelares contra el deudor tributario, sin necesidad de ser autorizada por un tribunal. En efecto, este artículo señala que para el ejercicio de estas vías de ejecución no se requieren los procedimientos establecidos en el Derecho Común del otorgamiento del juez competente, sino los procedimientos especiales establecidos en el Código Tributario.

Dispone el artículo 85 del Código Tributario que será competente para conocer del procedimiento sobre medidas conservatorias, el funcionario de la Administración Tributaria a quien competa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99, conocer en calidad de Ejecutor Administrativo del cobro compulsivo de la deuda tributaria.

Por su parte, el artículo 99 del Código Tributario establece que la acción ejecutoria se iniciará en contra del deudor o deudores por el Departamento del cobro coactivo o de aquel que ejerza esas funciones, a través del consultor jurídico respectivo. Sin embargo, el Director General tendrá facultad para atribuir estas funciones a cualquier otro funcionario de la Administración Tributaria si no hubiere en la Administración estos Departamentos. En su único párrafo este artículo 99 dispone que el funcionario señalado precedentemente actuará con carácter de Ejecutor Administrativo, a cuyas diligencias tendrá efecto

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

En consecuencia, tal y como indicamos anteriormente, el Ejecutor Administrativo es un funcionario de la Administración Tributaria investido con esta calidad y es a quien compete, sin necesidad de autorización judicial, conocer y decidir todo lo relativo a las medidas cautelares y al procedimiento de cobro compulsivo de la deuda tributaria.

B) Procedimiento para Adoptar Medidas Cautelares.

1) Fase Secreta.

La segunda parte del artículo 85 del Código Tributario dispone que el Ejecutor Administrativo deberá considerar las circunstancias del caso sin dar conocimiento al interesado y decretará las medidas, si procedieren, en un plazo de 5 días, el cual podrá extender a 10 días si el caso lo requiere.

Sin embargo, este artículo 85 no es claro respecto a la afirmación de que “decretará las medidas, si procedieren, en un plazo de 5 días, el cual podrá extender a 10 días si el caso lo requiere”, pues en la práctica el Ejecutor Administrativo puede adoptar las medidas conservatorias en cualquier momento, siempre y cuando se cumpla el requisito de riesgo por la posible desaparición de los bienes del deudor. Asimismo, tampoco se especifica a partir de qué o cuándo se inicia este plazo de 5 días, lo cual convierte esta disposición en inoperante.

2) No Título Ejecutorio o Certificado de Deuda.

Por tratarse de medidas cautelares o conservatorias que no procuran la subasta o adjudicación de los bienes del deudor tributario, sino su conservación para evitar su posible desaparición, la ley no le exige a la Administración Tributaria que antes de proceder a decretar o ejecutar estas medidas deba proveerse de un título ejecutorio, como sería un Certificado de Deuda o una sentencia. En consecuencia, estas medidas pueden trabarse sin necesidad de un título ejecutorio o de la emisión previa de un Certificado de Deuda por parte del Ejecutor Administrativo.

3) Vigencia de la Medida Conservatoria.

La segunda parte del artículo 85 del Código Tributario señala que el Ejecutor Administrativo, en el mismo acto en que decreta las medidas conservatorias, fijará el término durante el cual tendrá vigencia la medida decretada. Añade, sin embargo, que la medida cautelar decretada no podrá exceder de 60 días, pero podrá ser prorrogada por igual término. Aunque este artículo 85 no lo dice expresamente se entiende que la prórroga de la medida no es automática, sino que requiere de un acto que la decrete. Asimismo, entendemos que la prórroga puede decretarse por varios períodos indefinidos de hasta 60 días cada uno, si permanecen las causas que le dieron origen.

4) Fuerza Pública.

En caso de oposición a la ejecución de la medida conservatoria el funcionario actuante del Fisco podrá solicitar directamente el auxilio de la fuerza pública, conforme establece la segunda parte del artículo 85 del Código Tributario. Igual disposición señala el artículo 103 del mismo Código al establecer que cuando el funcionario actuante encontrare oposición por parte del embargado o terceras personas que hagan impracticable o insuficiente el embargo, podrá aquél requerir directamente el auxilio de la fuerza pública para trabar del mismo.

5) Notificación al Interesado.

Expresa la parte final del artículo 85 del Código Tributario que una vez sea trabada la medida conservatoria la resolución que la ordena debe serle notificada al interesado. La ley no dice la forma en que debe practicarse esta notificación, pero es normal que el Fisco la haga mediante acto de alguacil, anexando o transcribiendo el Acta del Embargo a que se refiere el artículo 104 del Código Tributario.

C) Embargo Conservatorio o Retentivo. Normas Especiales.

Señala el artículo 86 del Código Tributario que cuando el Ejecutor Administrativo ordene el embargo conservatorio, este se practicará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 100 y siguientes del Código Tributario.

Aunque los artículos 100 y siguientes del Código Tributario se refieren al procedimiento de ejecución o cobro compulsivo de la deuda tributaria, los redactores del Código Tributario entendieron que cuando se trate de un embargo conservatorio, ya sea en manos del embargado o de terceros (embargo retentivo), dicho embargo deberá efectuarse de conformidad con estos artículos, aunque adaptados al embargo conservatorio.

1) No Orden de Prelación.

Prescribe el artículo 100 del Código Tributario que se procederá a practicar el embargo de los bienes del deudor sin necesidad de ningún orden de prelación, es decir sin ningún tipo de preferencia entre un bien u otro, agregando que si durante el procedimiento de embargo se embarga dinero en efectivo, se hará constar la cantidad y clase de moneda, debiendo el funcionario del Fisco actuante en el embargo depositarlos en una institución bancaria, a menos que entre el funcionario del Fisco y el embargado convengan elegir otro depositario.

Pero al igual que ocurre en el derecho común, existen bienes del deudor que no pueden ser embargados. En efecto, expresa el artículo 101 del Código Tributario que no podrán ser embargados los siguientes bienes del deudor:

a) El lecho cotidiano del embargado y de los familiares que habiten con él así como las ropas de uso de los mismos.

b) Los títulos, diplomas y libros relativos a la profesión del embargado.

c) Los equipos y aparatos dedicados a su profesión u oficio, a la enseñanza, a la práctica o al ejercicio de ciencias y artes, hasta el valor de RD\$377,462.00, elegidos por el embargado. (Valor actualizado por inflación para el año 2011)

d) Los instrumentos de artesanos y de los obreros, necesarios para el arte u oficio a que puedan estar dedicados.

2) Bienes Muebles.

Afirma el artículo 102 del Código Tributario que en caso de bienes muebles el embargo se entenderá practicado por la entrega real o

simbólica de los bienes al depositario designado. En los casos en que no se haya designado un depositario, se presume que el deudor ha sido designado hasta el nombramiento de un nuevo depositario.

3) Bienes Inmuebles.

Cuando se trate del embargo de bienes inmuebles estos se consideran embargados por la inscripción o transcripción del acto de embargo en la oficina del Registrador de Títulos o en el Registro Civil y Conservaduría de Hipotecas, con lo cual la inscripción o transcripción de dicho acto produce, respecto de terceros, todos los efectos que la ley le atribuye al embargo, conforme expresa el párrafo I del artículo 102.

4) Vehículos y Acciones.

El artículo 102, párrafo III, del Código Tributario, señala que cuando se trate de bienes embargados que deban inscribirse en registros especiales, tales como vehículos y otros bienes muebles, deberá efectuarse el registro del mismo en la Oficina correspondiente, para que esta inscripción o transcripción produzca, respecto de terceros, todos los efectos que la ley le atribuye al embargo.

5) Embargo Retentivo de Bienes en Poder de Terceros.

Existen casos en los cuales los deudores tributarios tienen bienes muebles o sumas de dinero en poder de terceros, como por ejemplo cuando el contribuyente alquila sus bienes muebles o cuando deposita dinero en entidades financieras o bancarias.

En estos casos el artículo 557 del Código de Procedimiento Civil autoriza al acreedor a embargar en manos de esos terceros los bienes que pertenecen a su deudor, mediante un Embargo Retentivo. En efecto, este artículo 557 expresa que “todo acreedor puede, en virtud de títulos auténticos o bajo firma privada, embargar retentivamente en poder de un tercero, las sumas y efectos pertenecientes a su deudor u oponerse a que se entreguen a éste,” agregando en su único párrafo que “en ningún caso la indisponibilidad producida por el embargo retentivo excederá al doble del valor de la deuda que lo origine.”

El Código Tributario no se refiere expresamente a este tipo de embargo, aunque lo prevé al tratarse de un embargo conservatorio, sirviendo el Código de Procedimiento Civil como Derecho Supletorio en cuando a su regulación.

6) Acta del Embargo.

Cuando la Administración Tributaria proceda a realizar un embargo conservatorio en contra del deudor tributario, deberá levantar un Acta de Embargo, la cual, de conformidad con el artículo 104 del Código Tributario, deberá contener las siguientes informaciones:

a) Fecha, hora y lugar donde se practique el embargo, así como el nombre y domicilio del deudor y del tercero en cuyo poder se encontraren los bienes embargados.

b) Individualización de los bienes y firma del funcionario actuante, así como de los testigos requeridos al efecto y generales de estos.

c) Referencia a la providencia que ordena el embargo, así como indicación de la suma por la cual se verifique.

d) Descripción precisa y detallada de los bienes embargados, según su naturaleza, peso y medida, si esto último fuere necesario para su individualización.

e) Tratándose de bienes inmuebles, contendrá además la descripción del inmueble en los siguientes términos: número del solar o parcela, designación catastral, número de manzana, linderos, superficie, designación de las mejoras y contenencias, indicando calle y número, provincia, municipio o sección donde los bienes radiquen; certificado de título o documento que ampara el derecho de propiedad, así como mención de los gravámenes existentes.

f) La designación del depositario de los bienes que se embarguen la cual podrá recaer en el propio ejecutado o en otras personas o entidades que cumplan funciones ajenas a la Administración Tributaria. Los depositarios tendrán el carácter legal de administradores de los bienes embargados o de interventores en las empresas embargadas.

Esta Acta de Embargo deberá redactarse en el mismo lugar y en el mismo instante de practicarse el embargo, y será firmada por el

funcionario actuante de la Administración Tributaria o por el alguacil apoderado, los testigos, el depositario y el ejecutado, a quienes se les entregará una copia de la misma. En caso de que el ejecutado se niegue a firmar el Acta de Embargo, se dejará constancia de ello en el acta, que será firmada por el funcionario actuante y dos testigos.

7) Declaración de Bienes.

Señala el artículo 106 del Código Tributario que los ejecutados o embargados deberán proporcionar a los funcionarios actuantes en el embargo una declaración jurada actualizada de sus bienes, cuando les fuese solicitada por éstos. Cualquier rebeldía o negativa, salvo causa de fuerza mayor, de parte de los ejecutados configura la infracción por incumplimiento de deberes formales.

8) Embargo Anterior.

Si al realizar el embargo el funcionario actuante comprueba que los bienes que va a embargar ya han sido embargados previamente por otro acreedor, de acuerdo con el acta de embargo anterior que debe presentarle el ejecutado, dicho funcionario hará consignar esta circunstancia en su propia Acta de Embargo. En este caso, el Acta de Embargo que levante la Administración Tributaria será notificada a los anteriores embargantes, la cual valdrá oposición sobre el producto de la subasta, si hubiere lugar a ello, según establece el artículo 107.

9) Nulidad de Traspasos.

Señala el artículo 108 que para los efectos de este Código serán nulos los traspasos de bienes realizados por el deudor, con posterioridad al inicio del procedimiento ejecutorio. No obstante, y aunque este artículo solo se refiere al procedimiento ejecutorio o cobro compulsivo de la deuda, entendemos que esta disposición también se aplica a los bienes embargados de manera conservatoria.

10) Ampliación del Embargo.

En algunos casos es posible que los bienes embargados no sean suficientes para cubrir la totalidad de la deuda tributaria, teniendo que

ampliarse el embargo, es decir embargar nuevos bienes del deudor. Por esta razón el artículo 109 establece que una vez haya sido practicado el embargo podrá ampliarse el mismo, siempre que a juicio del funcionario actuante hayan justos motivos para temer que los bienes embargados no basten para cubrir las deudas de tributos, recargos, intereses, sanciones, costas y gastos.

11) Sustitución de Bienes Embargados.

El único fin que persigue la Administración Tributaria con el embargo de los bienes del deudor es cobrar la deuda tributaria, no apropiarse de determinados bienes. Por eso el artículo 100 del Código Tributario señala que se procederá a practicar el embargo de los bienes del deudor, sin necesidad de ningún orden de prelación, es decir sin ningún tipo de preferencia entre un bien u otro. Sin embargo, puede ocurrir que dentro de varios bienes embargados uno o algunos de ellos tengan para el embargado un mayor valor moral o económico o sean de mayor utilidad. Por esta razón el párrafo del artículo 109 del Código Tributario permite la sustitución de bienes embargados, al consignar que el deudor puede, en cualquier etapa del procedimiento, sustituir los bienes embargados, consignando una cantidad de dinero efectivo suficiente u ofreciendo otros bienes de valores equivalentes a los embargados. Toda sustitución deberá ser aprobada por el Ejecutor Administrativo, previa solicitud del embargado.

12) Obligación del Depositario.

Señala el artículo 110 del Código Tributario que el depositario de los bienes embargados no podrá disponer ni servirse de las cosas embargadas, prestarlas ni alquilarlas, bajo pena de privación de sus honorarios como depositario y sin perjuicio de las sanciones prescritas por el artículo 405 del Código Penal. Si los objetos depositados hubieren producido aumentos o beneficios, estará obligado el depositario a rendir cuenta.

El artículo 405 del Código Penal tipifica y castiga la infracción de Estafa, con penas de prisión correccional de 6 meses a 2 años, y multa de 20 a 200 pesos. Sin embargo, cuando los hechos incriminados en este artículo sean cometidos en perjuicio del Estado Dominicano o de sus

instituciones, como es la Administración Tributaria, los culpables serán castigados con pena de reclusión si la estafa no excede de RD\$5,000.00, y con la de trabajos públicos si alcanza una suma superior, y, en ambos casos, a la devolución del valor que envuelva la estafa y a una multa no menor de ese valor ni mayor del triple del mismo. No obstante, debe indicarse que en nuestro país hace décadas fue suprimida la pena de trabajos públicos. Las penas aflictivas e infamantes son solamente la detención y la reclusión y en todos los casos que el Código Penal o leyes especiales señalan la pena de trabajos públicos debe leerse como reclusión.

D) Nombramiento de Interventores. Normas Especiales.

Dentro de las facultades de la Administración Tributaria de adoptar medidas conservatorias en contra del deudor tributario se encuentra la potestad de nombrar Interventores en los negocios del contribuyente. Prescribe el artículo 87 del Código Tributario que la Administración Tributaria podrá nombrar interventores y sus facultades se limitarán a la supervigilancia de la administración de los bienes y negocios sujetos a intervención. A esos fines tendrá acceso a libros, documentos y operaciones y deberá informar de toda malversación o abuso que note. Dispondrá el pago regular de los tributos adeudados, asegurando además el pago oportuno de las obligaciones tributarias que se devengarán durante la intervención.

En su único párrafo este artículo 87 dispone que el Reglamento establecerá los deberes y obligaciones del Interventor, así como las sanciones de la cual podrán ser pasibles en el ejercicio de sus obligaciones. Sin embargo, en la actualidad no existe ningún reglamento a este respecto.

E) Otras Medidas Conservatorias.

El artículo 88 del Código Tributario indica que las demás medidas conservatorias tendrán el objeto, modalidades, alcance y efectos que se disponga al ordenarlas. Sin embargo, en ningún momento se especifica cuáles serían estas otras medidas cautelares.

Subsección I

Incidente o Recurso de Tercería Especial

Podría darse el caso en el cual la Administración Tributaria embargue por error bienes que en realidad no pertenecen al deudor tributario, sino a un tercero ajeno a la deuda, o que un tercero alegue tener derecho de preferencia en el pago, ya sea por tener un crédito privilegiado por encima del privilegio fiscal u otra causa. En estos casos la ley le confiere a esos terceros el derecho de acudir ante el Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria a reclamar sus derechos, mediante un incidente o recurso administrativo de Tercería Especial.

El incidente o recurso de Tercería Especial consignado en el artículo 136 del Código Tributario no es lo mismo que la Intervención de Terceros señalada en el artículo 179 del mismo Código. En efecto, la Tercería Especial es una intervención en sede de la Administración Tributaria cuyo objetivo es que un tercero pueda invocar su derecho de propiedad sobre los bienes embargados por el Fisco o su derecho a ser pagado con preferencia a los derechos del Fisco. La Intervención de Terceros, por su parte, es una acción o incidente que se ejerce en sede judicial y tiene por finalidad permitir que un tercero ajeno a las partes en un proceso judicial intervenga de manera voluntaria o forzosa en ese litigio, con la finalidad de hacer que se conozcan y respeten sus derechos o de que la sentencia a intervenir le sea oponible, según sea el caso. Esta Intervención de Terceros la estudiaremos posteriormente al tratar el tema del Tribunal Superior Administrativo, en la parte correspondiente a los Recursos.

A) Casos en que Procede.

Señala el artículo 136 del Código Tributario que los terceros podrán introducir demandas incidentales de tercería por ante el Ejecutor Administrativo, en los siguientes casos:

1) Cuando invoquen derecho de propiedad sobre los bienes embargados por el Fisco.

La demanda o incidente de Tercería especial procede cuando los terceros invoquen derecho de propiedad sobre los bienes embargados por el Fisco, siempre que en el acto de demanda acompañen prueba o

documentos suficientes que demuestren la propiedad de dichos bienes, a juicio del Ejecutor Administrativo. Estas pruebas bien podrían ser certificados de títulos, contratos de compra de los bienes, declaraciones sucesorales y otros. El requisito de registro o fecha fija de los documentos probatorios puede ser determinante para demostrar la verdadera fecha de adquisición de los bienes y demostrar que esos bienes pertenecían al tercero antes del embargo y que aún pertenecen a ese tercero.

2) Cuando invoquen derecho a ser pagados preferentemente.

La demanda de Tercería Especial también procede cuando los terceros invoquen derecho a ser pagados preferentemente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 28 del Código Tributario. Cuando estudiamos el privilegio fiscal señalamos que este artículo 28 le otorga a la Administración Tributaria un privilegio sobre todos los bienes del deudor, señalando que “los créditos por tributos, recargos, intereses y sanciones pecuniarias gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán aun en caso de quiebra o liquidación prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de las pensiones alimenticias debidas por ley y de los salarios.” La demanda o recurso de Tercería Especial podría sustentarse, por ejemplo, en que ese tercero tiene una pensión alimenticia concedida por ley y por tanto tiene derecho a cobrar primero esa pensión antes que el Fisco cobre su crédito.

Por lo tanto, cuando un tercero se sienta perjudicado por una medida cautelar ejecutada por el Fisco puede válidamente interponer una demanda o recurso de Tercería Especial ante el Ejecutor Administrativo, sin necesidad de tener que esperar el procedimiento de ejecución para depositar su incidente o demanda.

B) Suspensión Provisional.

Consagra el artículo 134, literal a), del Código Tributario, que el procedimiento administrativo de ejecución se suspenderá de manera provisional por los efectos del incidente de tercería establecido en el artículo 136 del mismo Código. Aunque en el presente caso se trata de una medida conservatoria y no de un procedimiento de ejecución, se entiende que mientras dure este incidente de Tercería Especial el Ejecutor Administrativo no puede convertir en ejecutivo un embargo cautelar. No obstante, nada impide que la medida cautelar se mantenga

hasta tanto se tome decisión definitiva sobre el incidente de Tercería Especial, pues el artículo 134 solo se refiere a la suspensión provisional del procedimiento de ejecución.

C) Notificación al Embargado.

Establece el artículo 137 del Código Tributario que una vez sea interpuesta la demanda incidental de Tercería Especial, el Ejecutor Administrativo deberá notificarle al ejecutado esta demanda de Tercería Especial, para que en el plazo de 3 días conteste o de su opinión sobre la misma. Si en su respuesta el embargado o ejecutado tiene alguna objeción y decide hacer la prueba de sus alegatos, el Ejecutor Administrativo le otorgará un plazo de 10 días para rendir la prueba y la materia sobre la cual debe recaer, señalando el procedimiento para rendirla. No obstante, entendemos que si en su escrito de respuesta u opinión el embargado o ejecutado somete las pruebas que hace valer respecto de sus argumentos, este último paso puede obviarse, pues carecería de sentido.

El párrafo único de este artículo 137 del Código Tributario dispone que el Ejecutor Administrativo está facultado para dictar cualquier otra medida que considere conveniente para mejor resolver la demanda de Tercería Especial. Estas medidas podrían ser ordenar investigaciones, solicitar certificaciones de estatus jurídico de un inmueble o certificación de propiedad y gravamen y otras que lo ayuden a determinar el verdadero propietario de los bienes embargados.

D) Decisión y Recurso.

Consagra el artículo 138 del Código Tributario que una vez haya concluido la tramitación del incidente o demanda de Tercería Especial, el Ejecutor Administrativo deberá dictar "sentencia" en un plazo no mayor de 5 días, en contra de la cual procederá el Recurso Contencioso Tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo, el que se conocerá al solo efecto devolutivo. Sin embargo, aunque este artículo utilice la palabra "sentencia", lo correcto es Resolución, pues en sede administrativa no se dictan sentencias, sino resoluciones y este asunto no es conocido por un Tribunal Administrativo, sino por el Ejecutor Administrativo que es un funcionario del propio Fisco.

Por otra parte, cuando el artículo 138 expresa que en contra de la Resolución de Tercería que dicte el Ejecutor Administrativo procederá

un recurso contencioso tributario “el que se conocerá al solo efecto devolutivo” se refiere a que dicho recurso no tiene efecto suspensivo, es decir que este recurso contencioso, que es un recurso judicial ante la jurisdicción contenciosa administrativa, no puede producir la suspensión provisional del procedimiento de ejecución ni mucho menos de las medidas cautelares.

Subsección II

Recursos contra las Medidas Cautelares

I.- Recurso Contencioso Tributario.

Señala el artículo 90 del Código Tributario que “en contra de la Resolución que ordena las medidas conservatorias procederá el recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.”

Es importante resaltar que respecto a las medidas cautelares o conservatorias la ley no dice que en contra de estas medidas, ya fuesen al momento de ser decretadas o al momento de ser ejecutadas, el embargado de manera conservatoria podrá presentar oposición o excepciones ante el Ejecutor Administrativo ni que puede incoar un recurso ante dicho Ejecutor, como sí ocurre respecto del embargo ejecutorio durante el procedimiento de ejecución o cobro compulsivo de la deuda, según establecen los artículos 111 al 118 del Código Tributario, en el cual, ante un mandamiento de pago, el requerido podrá presentar oposición ante el Ejecutor Administrativo.

No obstante, cuando se trata de medidas cautelares ya ejecutadas, como por ejemplo un embargo, el Tribunal Superior Administrativo entiende que es procedente la presentación de excepciones u oposiciones ante el Ejecutor Administrativo, criterio este que no compartimos, conforme veremos más adelante.

A) Tribunal Competente.

La Constitución de la República del año 2010 estableció en su artículo 164 que la jurisdicción contencioso administrativa estaría integrada por dos tipos de tribunales distintos:

1) Los Tribunales Contenciosos Administrativos, que conocerían en primera instancia de los recursos judiciales en materia tributaria; y

2) Los Tribunales Superiores Administrativos, que conocerían de las apelaciones en contra de las sentencias dictadas por los tribunales contenciosos administrativos, y cuyas sentencias serían susceptibles de ser recurribles en casación por ante la Suprema Corte de Justicia.

Hasta el año 2010 no existían los Tribunales Contenciosos Administrativos de primera instancia y aún cuando la Constitución del año 2010 los creó, en la actualidad los mismos no han entrado en funcionamiento ni se han nombrado sus jueces. Ante esta realidad, en la actualidad todos los recursos tributarios de carácter judicial siguen siendo conocidos y juzgados en única instancia por el Tribunal Superior Administrativo, hasta tanto entren en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos de primera instancia, con lo cual se daría plena vigencia al artículo 164 de la Constitución.

Por lo tanto, desde que entren en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos de primera instancia estos serían los tribunales competentes para conocer de los recursos judiciales en contra de las medidas cautelares adoptadas por el Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria. Mientras tanto, el Tribunal Superior Administrativo sigue siendo el único tribunal competente para conocer de estos recursos.

B) Procedimiento ante el Tribunal.

El artículo 7 de la Ley No.13-07, del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo, señala el procedimiento general que debe seguir este Tribunal para la adopción de medidas cautelares o conservatorias. Sin embargo, en el párrafo III de este artículo 7 la Ley No.13-07 consignó expresamente que en todo lo relativo a los actos emanados de la Administración Tributaria, integrada por la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos, así como de la Administración Monetaria y Financiera, las medidas cautelares se regirán de conformidad con las disposiciones establecidas en la Ley 11-92 (Código Tributario), la Ley General de Aduanas No.3489 y la Ley Monetaria y Financiera No.183-02, y las demás leyes que rigen dichas materias, según apliquen.

De lo anterior se desprende que en materia de tributos internos nacionales, administrados por la Dirección General de Impuestos Internos, para la adopción y discusión de las medidas cautelares se seguirán dos procedimientos distintos:

1) Procedimiento para Decretarlas.

Según se expresó el párrafo único del artículo 81 del Código Tributario le confiere a la Dirección General de Impuestos Internos la facultad de adoptar medidas cautelares contra el deudor tributario, sin necesidad de ser autorizada por un tribunal, al señalar que para el ejercicio de estas vías de ejecución no se requieren los procedimientos establecidos en el Derecho Común del otorgamiento del juez competente, sino los procedimientos especiales establecidos en el Código Tributario. Asimismo, el artículo 85 del mismo Código prescribe que será “competente para conocer el procedimiento sobre medidas conservatorias, el funcionario de la Administración Tributaria a quien competa, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 99, conocer en calidad de Ejecutor Administrativo del cobro compulsivo de la deuda tributaria.”

Por lo tanto, la Dirección General de Impuestos Internos tiene facultad para decretar, sin necesidad de autorización judicial, medidas conservatorias en contra del deudor tributario, siguiendo el procedimiento administrativo consignado en el Código Tributario.

2) Recurso Contencioso y Procedimiento.

En relación al procedimiento jurisdiccional ante el Tribunal Superior Administrativo respecto de las medidas cautelares o conservatorias dictadas en materia tributaria por la Dirección General de Impuestos Internos, el mismo no se registrará por la Ley No.13-07, sino por las disposiciones del Código Tributario respecto del Recurso Contencioso Tributario, pues el artículo 7 de esta Ley No.13-07, del Tribunal Superior Administrativo, señala que todo lo relativo a estas medidas cautelares se registrarán de conformidad con el Código Tributario.

II.- Recurso de Casación contra las Medidas Cautelares.

La parte final del artículo 164 de la Constitución prevé que las decisiones de los Tribunales Superiores Administrativos “son

susceptibles de ser recurribles en casación.” En adición, el artículo 1 de la Ley No.3726, del año 1953, sobre Procedimiento de Casación, expresa solo pueden recurrirse en casación los fallos en última o en única instancia pronunciados por los tribunales del orden judicial.

Sin embargo, sobre las sentencias no sujetas a casación, la Ley No.491-08, al modificar el artículo 5 de la Ley No.3726, sobre Procedimiento de Casación, agregó lo siguiente: “No podrá interponerse el recurso de casación, sin perjuicio de otras disposiciones legales que lo excluyen, contra: a) Las sentencias preparatorias ni las que dispongan medidas conservatorias o cautelares, sino conjuntamente con la sentencia definitiva, pero la ejecución de aquéllas, aunque fuere voluntaria, no es oponible como medio de inadmisión.”

Al establecer la Ley No.491-08 que las sentencias que dispongan medidas conservatorias o cautelares no estarán sujetas a casación, excepto cuando se recurran conjuntamente con la sentencia definitiva que decidió el fondo del asunto, quedó automáticamente derogado el artículo 8 de la Ley No.13-07, del año 2007, del Tribunal Superior Administrativo, que consignaba que “la demanda en suspensión interpuesta en ocasión de un Recurso de Casación por ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias que dicte el Tribunal Superior Administrativo, o su Presidente o el de una de sus Salas, en materia de medidas cautelares, no tendrá efecto suspensivo.”

En consecuencia, las sentencias que se dicten con motivo de un recurso contencioso tributario en contra de una medida cautelar adoptada por la Administración Tributaria no es recurrible en casación, excepto conjuntamente con la sentencia que dicte el tribunal en relación con el fondo del asunto litigioso.

Subsección III

Sustitución de Garantías y Levantamiento Voluntario

A) Sustitución de Garantías.

Consagra el artículo 83 del Código Tributario que las medidas conservatorias decretadas podrán ser sustituidas por garantías suficientes.

En vista de que es a la Administración Tributaria a quien compete trabar las medidas conservatorias, y aunque el indicado artículo 83 no lo dice expresamente, entendemos que es también a la Administración Tributaria a quien le corresponde, ya sea de oficio o previa solicitud del deudor, sustituir las medidas conservatorias practicadas por otras garantías que sean suficientes para cubrir la deuda tributaria. Sin embargo, entendemos que el Tribunal Superior Administrativo también tiene competencia para ordenar la sustitución de garantías suficientes cuando a pedido del contribuyente el Fisco se niegue sin razón justificada a efectuar esta sustitución.

B) Levantamiento Voluntario de las Medidas.

Consagra el artículo 84 del Código Tributario que la Administración Tributaria podrá solicitar el levantamiento de las medidas decretadas en cualquier momento del procedimiento. Aunque esta disposición manifiesta que el Fisco “podrá solicitar” el levantamiento de las medidas cautelares, en realidad esta solicitud es hecha ante el Ejecutor Administrativo de la propia Administración Tributaria, el cual puede, de oficio o a solicitud de parte interesada, dejar sin efecto las medidas cautelares decretadas o levantar las medidas cautelares ya practicadas.

Sección II

Medidas Cautelares en Materia de Aduanas

A) Procedimiento para Decretarlas.

En lo que respecta a la adopción de medidas cautelares por parte de la Dirección General de Aduanas, la Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas, no le concede a esta entidad la facultad de decretar por sí misma y sin necesidad de autorización judicial, ninguna medida conservatoria en contra de su deudor tributario. En este sentido podría afirmarse que dicho organismo, para poder realizar estas medidas cautelares, deberá primero requerir de la autorización de un juez competente.

Sin embargo, si estudiamos con detenimiento el párrafo III del artículo 7 de la Ley No.13-07, del Tribunal Superior Administrativo, podría interpretarse que la Dirección General de Aduanas también tiene

facultad para decretar por sí misma, y sin necesidad de autorización judicial, sus propias medidas cautelares. En efecto, esta disposición señala que en todo lo relativo a los actos emanados de la Administración Tributaria, integrada por la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos, las medidas cautelares se regirán de conformidad con las disposiciones establecidas en el Código Tributario y la Ley No.3489, de donde se desprende lo siguiente:

a) Esta disposición se refiere a las medidas cautelares en materia tributaria.

b) Esta disposición se refiere textualmente a “todo lo relativo a los actos emanados” de la Administración Tributaria, integrada por la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos.

Y nosotros nos preguntamos: ¿Qué acto relativo a medidas cautelares puede emanar de la Dirección General de Aduanas? Se le está dando por esta Ley No.13-07 facultad a Aduanas para decretar medidas cautelares? En tal caso, bajo qué procedimiento y recurso? Conforme al Código Tributario?

No obstante, y en el supuesto caso de que se considere que la Dirección General de Aduanas sí requiere de autorización judicial previa para adoptar medidas cautelares en contra de su deudor tributario, surge entonces la pregunta acerca de si esta autorización previa debe solicitarse por ante el tribunal civil de primera instancia o ante el Tribunal Superior Administrativo.

En el derecho común el artículo 48 del Código de Procedimiento Civil establece que “en caso de urgencia, y si el cobro del crédito parece estar en peligro, el juez de primera instancia del domicilio del deudor o del lugar donde estén situados los bienes a embargar podrá autorizar, a cualquier acreedor que tenga un crédito que parezca justificado en principio, a embargar conservatoriamente los bienes muebles pertenecientes a su deudor.”

Sin embargo, el párrafo IV del artículo 7 de la Ley No.13-07, del Tribunal Superior Administrativo, establece que las medidas cautelares podrán ser solicitadas al Presidente del Tribunal Superior Administrativo, antes de iniciarse el proceso contencioso. En caso de que la medida cautelar sea concedida, el recurso contencioso tributario

deberá presentarse en el plazo previsto en esta ley; de lo contrario, se ordenará su levantamiento y se condenará a la parte solicitante al pago de las costas. En caso de que el administrado haya interpuesto recurso en vía administrativa el plazo para interponer el recurso contencioso tributario, a los fines de este párrafo, se computa a partir del momento en que se haya agotado la vía administrativa.

Asimismo, dicha Ley No.13-07, en su artículo 7, párrafo V, consigna que en los casos previstos en el artículo 3 de esta Ley, la adopción de medidas cautelares previstas en los párrafos anteriores, incluyendo el indicado párrafo IV, así como su modificación o levantamiento serán solicitadas al Juez de los Referimientos. Este artículo 3 de la Ley No.13-07 se refiere al procedimiento tributario municipal, como veremos más adelante.

De lo anterior podría afirmarse que en caso de que la Dirección General de Aduanas no tenga facultad para decretar por sí misma, y sin necesidad de autorización judicial, sus propias medidas cautelares, deberá requerirlas al Tribunal Superior Administrativo, antes de iniciarse el recurso contencioso tributario.

B) Recurso Contencioso y Procedimiento.

En lo que respecta al Recurso Contencioso Tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo, en contra de las medidas cautelares aduaneras, la Ley No.226-06, de Autonomía de la Dirección General de Aduanas, modificó la Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas, para disponer que los recursos y procedimientos jurisdiccionales relativos a Aduanas se regirían por el Código Tributario.

En consecuencia, el procedimiento jurisdiccional ante el Tribunal Superior Administrativo respecto de las medidas cautelares o conservatorias dictadas en materia tributaria aduanera será el consignado en el Código Tributario respecto del Recurso Contencioso Tributario.

CAPÍTULO VIII

Potestad de Emitir Títulos Ejecutorios

I.- Generalidades.

Para la adopción de medidas cautelares no se requiere de un título ejecutorio, ya se trate de materia civil o fiscal, pues por tratarse de medidas que no procuran el cobro compulsivo de la deuda y posteriormente la subasta o adjudicación de los bienes del deudor, sino de medidas provisionales que buscan garantizar el cobro de la acreencia a través de la conservación de los bienes del deudor, la ley no le exige al acreedor, ya sea un particular o el Fisco, que antes de proceder con las medidas cautelares se provea de un título ejecutorio, como sería un Certificado de Deuda o una sentencia o un pagaré notarial o reconocimiento notarial de deuda. Por lo tanto, las medidas cautelares pueden trabarse sin necesidad de un título ejecutorio.

Pero no obstante lo anterior, y tal y como se explicó antes, en el caso de una acreencia normal o de derecho común las medidas cautelares solo pueden adoptarse previa autorización judicial, conforme al artículo 48 del Código de Procedimiento Civil, no siendo este el caso de la Dirección General de Impuestos Internos, aunque parece que sí respecto de Aduanas y los ayuntamientos, que se encuentra autorizada por la ley para decretar sus propias medidas cautelares, de acuerdo con el artículo 81 del Código Tributario.

Cuando el proceso de determinación de la deuda tributaria ha sido efectuado y se han agotado todos los procedimientos y recursos administrativos y judiciales incoados por los contribuyentes para impugnar la determinación de la obligación tributaria y sus recargos e intereses, ya sea que se hayan adoptado o no medidas cautelares para conservar los bienes del deudor, entonces el sujeto pasivo debe pagar voluntariamente su deuda o de lo contrario la Administración Tributaria iniciará el procedimiento de cobro compulsivo de la deuda mediante la puesta en marcha de medidas o acciones ejecutorias.

Para que la acción ejecutoria proceda se requerirá de una deuda tributaria cierta, líquida y exigible, aún cuando la deuda no tenga el carácter de firme e irrevocable, pues en algunos casos la ley autoriza el cobro coactivo de deudas que no han adquirido el carácter de irrevocablemente juzgada, lo cual implica que aún cuando se proceda al cobro compulsivo de dicha deuda la misma puede ser revocada por una sentencia posterior, procediendo entonces una solicitud de reembolso o acción en repetición del pago indebido. Por eso el artículo 95 del Código Tributario advierte que luego de iniciado el juicio de ejecución no procederá excepción o recurso del contribuyente o responsable, sino por la vía de la acción de repetición o reembolso y previo pago de las costas, gastos e intereses que correspondan.

Sin embargo, con respecto a la adopción de medidas o acciones ejecutorias tendentes al cobro compulsivo de la deuda la situación es distinta a las medidas cautelares, pues en estos casos, ya se trate de derecho común o de deudas tributarias, la ley requiere que antes de que el acreedor pueda proceder a dar inicio al cobro coactivo de la deuda, se provea de un título ejecutorio.

Tal y como se expresó antes, podría decirse que respecto a la deuda tributaria y su cobro existen tres procedimientos distintos:

- 1) Un primer procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria, mediante el cual se discute la legitimidad, procedencia y monto de la deuda, que empieza con el acto de determinación de la obligación tributaria, continúa con el recurso administrativo de Reconsideración y los recursos judiciales Contencioso Tributario y Casación;

- 2) Un segundo procedimiento es el de Adopción de Medidas Cautelares, el cual es opcional de la Administración Tributaria, cuya única finalidad es conservar los bienes del deudor para garantizar el cobro de la deuda tributaria. Este procedimiento puede ser iniciado en cualquier momento que surja la deuda tributaria, incluso antes de haberse determinado la obligación tributaria, siempre que exista riesgo para cobrar la deuda por la posible desaparición de los bienes del deudor; y

- 3) Un tercer procedimiento de Apremio o Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria, el cual se inicia al terminarse el proceso de

determinación de la obligación tributaria, sus accesorios y sus recursos, con la emisión de un Certificado de Deuda o Boleta de Deuda, como también se le conoce, y la notificación al deudor de un Mandamiento de Pago o Providencia de Apremio.

Tanto en el derecho común como en el Derecho Tributario las sentencias irrevocables dictadas por los tribunales del orden judicial, ya sean civiles o tributarios, constituyen títulos ejecutorios. Por lo tanto, ningún acreedor puede, por decisión propia y sin intervención judicial, emitir un título ejecutorio para proceder al cobro coactivo de su deuda. Solo los tribunales judiciales a través de sentencias, o los reconocimientos voluntarios de deudas efectuados a través de actos notariales, pueden servir como títulos ejecutorios. En este sentido, el artículo 545 del Código de Procedimiento Civil establece que tienen fuerza ejecutoria las primeras copias de las sentencias y otras decisiones judiciales y las de los actos notariales que contengan obligación de pagar cantidades de dinero, ya sea periódicamente o en época fija; así como las segundas o ulteriores copias de las mismas sentencias y actos que fueren expedidas en conformidad con la ley en sustitución de la primera.

Sin embargo, en el Derecho Tributario, que como se dijo crea sus propias normas, existen disposiciones que le atribuyen a la Administración Tributaria la facultad de poder emitir sus propios títulos ejecutorios para el cobro compulsivo de la deuda tributaria, sin necesidad de la obtención previa de una sentencia irrevocable a su favor.

A) Impuestos Internos.

En el caso específico del Código Tributario, que se aplica únicamente a los tributos internos nacionales administrados por la Dirección General de Impuestos Internos, el artículo 96 indica que la acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria, agregando en el artículo 97 que constituye título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente. El único párrafo de este artículo 97 señala que también constituyen títulos ejecutorios los reconocidos como tales por la Ley Procesal Común o leyes tributarias especiales. Esto significa que en esta materia existen los siguientes títulos ejecutorios:

- a) Sentencias;
- b) Reconocimiento Notarial de Deuda; y
- c) Certificado de Deuda Tributaria.

De acuerdo con lo anterior se entiende que una vez finalizado el procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria o de la Deuda Tributaria, según sea el caso, y los recursos en sede administrativa y en sede judicial donde fueron discutidos la legitimidad, procedencia y monto de la deuda, la Dirección General de Impuestos Internos puede emitir un Certificado de Deuda para dar inicio al proceso de cobro coactivo, pues se trata de una deuda cierta, líquida y exigible.

B) Aduana y Municipal.

Ni la Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas, ni la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, que se estudiará más adelante, establecen una disposición similar al artículo 97 del Código Tributario, en el sentido de que estas instituciones están facultadas para emitir sus propios títulos ejecutorios, de donde se desprende que en estas materias se requiere de la obtención de un título ejecutorio conforme al derecho común, es decir:

- a) Sentencias.
- b) Reconocimiento Notarial de Deuda.

Sin embargo, y con respecto a los municipios, que estudiaremos con más detenimiento en la parte correspondiente a los Arbitrios Municipales, encontramos dos sentencias contradictorias emitidas por el propio Tribunal Superior Administrativo, aunque por distintas Salas, en las cuales una expresa que los Municipios no pueden emitir Certificados de Deudas y otra que sí pueden. Veamos:

1) En la Ley 176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, No existe Disposición que Autorice al Ayuntamiento a emitir Título Ejecutorio, como el Certificado de Deuda. (Sentencia de la Presidencia de la Segunda Sala del TCT No.030-2009, de fecha 14 de agosto del 2009; Sentencia de la Presidencia de la Segunda Sala del TCT No.031-2009, de fecha 14 de agosto del 2009).

2) *Un Certificado de Deuda emitido por un Ayuntamiento tiene carácter de Título Ejecutorio en virtud de lo previsto en el artículo 97 del Código Tributario, aplicable a las Administraciones Municipales en virtud del Artículo 314 de de la Ley No.176-07. (Sentencia de la Presidencia de la Primera Sala del TCT No.035-2009, de fecha 1 de septiembre del 2009; Sentencia de la Presidencia de la Primera Sala del TCT No.036-2009, de fecha 1 de septiembre del 2009; Sentencia de la Presidencia de la Primera Sala del TCT No.037-2009, de fecha 1 de septiembre del 2009)*

II.- El Certificado de Deuda Tributaria.

El Certificado de Deuda, también conocido en otras legislaciones como Boleta de Deuda, es un título ejecutorio emitido por la Administración Tributaria. Señala el artículo 96 del Código Tributario que la acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria, agregando en el artículo 97 que constituye título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente. De acuerdo con lo anterior se entiende que la Dirección General de Impuestos Internos debe emitir un Certificado de Deuda para dar inicio al proceso de cobro coactivo de la deuda, cuando se trata de una deuda cierta, líquida y exigible, aunque no necesariamente firme e irrevocable.

A) Contenido del Certificado.

Dispone el artículo 98 del Código Tributario que el Certificado de Deuda contendrá los siguientes datos:

- 1) Nombre y domicilio del deudor.
- 2) Período a que corresponde la deuda.
- 3) Origen y monto de la deuda tributaria o de las sanciones pecuniarias en su caso.
- 4) Número de registro del contribuyente o responsable, si lo hubiere.
- 5) Referencia al documento que determinó la deuda.

6) Cualesquiera otras indicaciones que la Administración Tributaria estime necesarias.

7) Cuando se trate de varios deudores podrá incluirlos en un solo Certificado de Deuda, sin que por ello el título pierda su naturaleza y efectos jurídicos.

8) Además, de acuerdo con el artículo 96 del Código Tributario el Certificado de Deuda debe ser firmado por el funcionario competente de la Administración Tributaria.

Sobre el Certificado de Deuda la jurisprudencia dominicana ha tenido oportunidad de pronunciarse, emitiendo las siguientes sentencias:

1) Contenido.

El Certificado de Deuda debe tener la Identificación correcta del Deudor, incluyendo su número de Registro Nacional de Contribuyentes. (Sentencia del TCT, de fecha 26 de octubre de 1999, Boletín del TCT No.8, pág.88). En el Certificado de Deuda debe constar el Origen de la Deuda Tributaria que se le Reclama al Contribuyente, a Pena de Nulidad sin Agravio. (Sentencia del TCT No.016-2004, de fecha 13 de mayo del 2004)

2) No es Necesario para Medidas Cautelares.

La Administración Tributaria puede realizar Medidas Cautelares previo a la emisión del Certificado de Deuda. (Sentencia del TCT No.033-2005, de fecha 12 de mayo del 2005)

3) Título Ejecutorio.

El Certificado de Deuda es un Título Ejecutorio. (Sentencia del TCT No.055-2005, de fecha 14 de julio del 2005)

4) Nulidad.

Cuando el Certificado de Deuda omite una información Sustancial, es Nulo, sin necesidad de Probar un Agravio, pues lesiona el Derecho de Defensa. (Sentencia del TCT No.101-2005, de fecha 19 de diciembre del 2005). Anular un Certificado de Deuda por Vicios de Forma No Extingue la

Obligación Tributaria. (Sentencia del TCT No.101-2005, de fecha 19 de diciembre del 2005). *Cuando No existe Contradicción entre el Certificado de Deuda, el Mandamiento de Pago y la Resolución de Oposición, procede Rechazar el Recurso Contencioso Tributario.* (Sentencia del Pleno del TCT No.021-2007, de fecha 17 de abril del 2007)

B) Casos en que Procede Emitir el Certificado.

Señala el artículo 96 del Código Tributario que la acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria. Por eso el artículo 98 del Código Tributario exige que en el Certificado de Deuda se exprese el origen y monto de la deuda tributaria o de las sanciones pecuniarias en su caso y referencia al documento que la determinó. Por lo tanto, para que la Administración Tributaria pueda emitir un Certificado de Deuda es imprescindible que primero exista un crédito líquido y exigible.

1) Crédito Líquido y Exigible.

Se dice que un crédito es Líquido cuando el monto del crédito y de la deuda han sido determinados en un valor en dinero y que es Exigible cuando el pago de la deuda o del crédito puede ser exigido en ese momento.

2) Firme e Irrevocable?

Existen casos en los cuales la ley autoriza al Fisco a proceder al cobro coactivo de deudas que si bien son líquidas y exigibles, aún no han adquirido el carácter de firmes e irrevocablemente juzgadas, pudiendo en estos casos emitir un Certificado de Deuda. Se dice que un crédito es cierto o firme cuando es verdadero, es decir cuando no se plantea ninguna duda sobre su validez y por tanto es irrevocable. Cuando un crédito es ratificado en un recurso de reconsideración, por ejemplo, y la referida resolución de reconsideración está siendo impugnada por ante el Tribunal Superior Administrativo, dicho crédito o deuda aún no ha adquirido el carácter de irrevocablemente juzgado.

Sin embargo el párrafo II del artículo 57 del Código Tributario, agregado por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de

Autonomía de la DGII, establece que con la notificación de la Resolución que decide el Recurso de Reconsideración el contribuyente o responsable quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar, conforme lo dispuesto por este Código, y añade que a partir de este momento la Administración Tributaria estará habilitada de pleno derecho para adoptar todas las medidas necesarias para promover el cobro compulsivo de los impuestos, intereses y recargos a que hubiere lugar y solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal. Es decir que según esta disposición el Fisco podría iniciar la acción ejecutoria contra una deuda que aún no ha adquirido el carácter de firme e irrevocable y de la cual ni siquiera se ha conocido su validez a nivel jurisdiccional.

No obstante, el Tribunal Superior Administrativo ha sido renuente en aceptar la disposición del párrafo II del artículo 57 del Código Tributario, que permite emitir un título ejecutorio sin antes emitirse una sentencia judicial, consignando lo siguiente:

a) Para que la Acción Ejecutoria sea procedente es Necesario que se trate de Créditos Tributarios, Ciertos, Líquidos y Exigibles. (Sentencia del TCT No.065-2003, de fecha 7 de octubre del 2003)

b) Para que el Fisco pueda ejercer el Procedimiento Ejecutorio o Cobro Compulsivo se requiere que el Crédito sea Líquido y Exigible y conste en un Título Ejecutorio. (Sentencia del TCT No.051-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004)

c) Un Crédito se hace Líquido y Exigible cuando se han agotado los Recursos Administrativos y el Recurso Jurisdiccional por ante el Tribunal Contencioso Tributario. (Sentencia del TCT No.054-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004)

d) El Crédito es Líquido, Exigible y Firme cuando se han agotado los Recursos Administrativos y el Recurso de carácter Judicial por ante el Tribunal Contencioso Tributario. (Sentencia del TCT No.048-2005, de fecha 29 de junio del 2005)

e) Para que el Fisco pueda ejercer sus Facultades de Ejecución de Pago es necesario que el Crédito sea Líquido y Exigible, lo cual sucede al agotarse los Recursos Administrativos y el Recurso Contencioso Tributario. (Sentencia del TCT No.093-2005, de fecha 24 de noviembre del 2005)

f) El Procedimiento Ejecutorio solo procede cuando el Crédito es Cierto, Líquido y Exigible, lo cual sucede cuando el Tribunal Contencioso Tributario se pronuncie sobre el Fondo. (Sentencia del TCT No.058-2006, de fecha 8 de agosto del 2006)

TÍTULO VI

Deberes de la Administración Tributaria

CAPÍTULO I

Los Principales Deberes de la Administración Tributaria

La ley no solo se ha limitado a conceder potestades a la Administración Tributaria, sino que también le ha fijado deberes, en gran medida destinados a salvaguardar los intereses y la seguridad jurídica de los particulares. Los principales de estos deberes son:

- a) Recaudar el Tributo Debido;
- b) Publicidad;
- c) Reservas;
- d) Resolver, y,
- e) Ajustarse al Procedimiento.

A) Recaudar el Tributo Debido.

La ley encomienda a la Administración Tributaria el papel de recaudar los tributos que la ley establece. Siendo el acto de determinación de la obligación tributaria un acto reglado por la ley y no un acto discrecional del Fisco, es la ley y no el Fisco quien determina quién es el deudor tributario y cuánto debe pagarse de impuesto. El papel de la Administración Tributaria se limita a recaudar los tributos, estando en la obligación de recaudar exactamente lo que dice la ley, ni más ni menos, y de cobrarles a todas las personas que de acuerdo con la ley sean deudores del tributo.

Cuando la Administración Tributaria no recauda lo que dice la ley o decide por su cuenta y al margen de la ley crear privilegios

o exenciones, no exigiéndoles a todos los contribuyentes por igual el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, está incumpliendo con su deber fundamental para el cual fue creada, que es recaudar los tributos debidos y a todos los deudores. Es en este sentido que el artículo 11, literal g), del Código Tributario, establece que son solidariamente responsables de la obligación tributaria “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.” Esto implica que el Fisco no solo tiene el derecho de recaudar, sino también el deber de recaudar, estando en la obligación de exigirles a todos los particulares, sin excepción, que cumplan con el pago de sus impuestos y verificando o fiscalizando que estos cumplan total y oportunamente con sus obligaciones, lo cual se traduce en una doble importancia para el sistema económico nacional:

1) **Recaudatorio:** Tanto el gobierno central como sus instituciones se financian del cobro de los tributos y estas entidades solo pueden satisfacer las necesidades públicas si los impuestos son recaudados conforme a lo presupuestado; y

2) **Competitividad:** Cuando el Fisco deja de cobrar los tributos debidos o no le cobra por igual a todos los ciudadanos que se encuentren en igualdad de situaciones, o crea excepciones al margen de la ley, estaría permitiendo privilegios irritantes y creando discriminación y competencia desleal entre los contribuyentes, violentando los principios constitucionales de generalidad e igualdad tributaria.

Por lo tanto, la ley obliga a la Administración Tributaria a cumplir con su rol de ente recaudador de los tributos, sin privilegios ni discriminaciones, en igualdad de condiciones para todos aquellos que se encuentren en las mismas condiciones tributarias, hasta el límite de considerar que cuando los empleados y funcionarios del Fisco no cumplen con su obligación de exigirle a todos el cumplimiento del tributo debido, se constituyen en deudores solidarios de los tributos no exigidos e incumplen sus deberes.

B) Deber de Publicidad.

La ley, en muchos casos, y la buena administración, entre otros, exigen que se hagan del conocimiento general ciertas actuaciones de

la Administración. Así ocurre, por ejemplo, en el caso de las normas generales que para una mejor aplicación y entendimiento de los preceptos legales emite la Administración Tributaria, casos en los cuales la Administración se encuentra en el deber de publicarlas y divulgarlas en la medida de su posibilidad, bajo pena de no causar efectos jurídicos. La publicación de ciertos actos no solo se exige para conocimiento general, sino también como forma de mantener la igualdad entre los contribuyentes y conocer precedentes, juicios y apreciaciones de la Administración.

Es en este sentido que el artículo 37 del Código Tributario señala que las Normas Generales comenzarán a regir a partir de la fecha de su publicación en un periódico de amplia circulación nacional, o en la fecha que en las mismas se señale y subsistirán mientras no sean modificadas o derogadas.

Por su parte, el artículo 48 del Código Tributario consagra que los actos de la Administración Tributaria son en principio públicos. Los interesados o sus representantes y sus abogados tendrán acceso a las respectivas actuaciones de la Administración Tributaria y podrán consultarlas justificando tal calidad y su identidad; excepto respecto de aquellas piezas o documentos que la Administración estime por decisión motivada mantener en reserva, o que por disposición de este Código o por sus normas especiales así se determine, como también aquellos que por su propia naturaleza deban mantenerse en reserva.

A su vez el artículo 49 del mismo Código prescribe que cuando a juicio de la Administración Tributaria ofrezcan interés general, las resoluciones particulares podrán ser dadas a conocer al público mediante su publicación en un periódico de circulación nacional u otro medio adecuado.

C) Deber de Reserva o Secreto Fiscal.

1) Deber de Reserva.

La Administración Tributaria maneja una gran variedad de documentos e informaciones confidenciales de los contribuyentes, que darlos a la luz pública le podría ocasionar serios perjuicios a estos. Así ocurre, por ejemplo, con datos sobre la intimidad e integridad de

la persona física, tales como su domicilio, cuentas bancarias, etc. o empresariales, como los beneficios de una empresa, sus principales suplidores y compradores, sus márgenes de comercialización y otros o consideraciones privadas de la persona.

Scarpello, en su trabajo sobre El Secreto Fiscal, expresa que “para asegurar la recaudación de los tributos y la existencia misma del Estado, vale decir, en función del orden público, el legislador tributario ha establecido claras limitaciones a la garantía constitucional analizada (intimidad). La declaración jurada como sistema de autodeterminación de las obligaciones fiscales, el deber de información, las facultades investigatorias de la Dirección General Impositiva, etc impone al contribuyente la necesidad de exponer al Fisco, voluntariamente o no, una porción importante de ese ámbito de privacidad que la Constitución protege. Pero este cercenamiento termina allí donde se ha cumplido la finalidad de la norma que lo ha establecido, y si dicha finalidad es asegurar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria “*strictu sensu*” beneficia al sujeto activo de dicha obligación y a nadie más. Solo el Estado tiene acordado por ley, y por razones de orden público el derecho de conocer esa parte de la esfera privada de los individuos que interesa para fiscalizar el debido cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, y toda extensión que suponga ampliar a terceros, no expresamente indicados por la ley, el conocimiento de esas cuestiones privadas que entran en la zona de reserva resultaría inconstitucional.”

Resultan interesantes las palabras de *Scarpello* cuando en su trabajo antes citado nos dice que ese deber de reserva no solo existe y debe mantenerse por razones de orden público, sino también por razones de interés privado. En efecto, este autor expresa que “para lograr que el contribuyente revele fielmente los hechos de su esfera privada que sirven de base a la determinación, deberá asegurarle que esas revelaciones no serán utilizadas para otros fines que los previstos por la ley fiscal o como dijera la Corte Nacional “en contra suya en juicios donde se debatan intereses particulares.”

En nuestro país el artículo 47 del Código Tributario establece el deber de reserva o secreto fiscal, al consignar que “las declaraciones e informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros por cualquier medio, en principio tendrán carácter reservado y podrán ser utilizadas para los fines propios de dicha administración y en los casos que autorice la ley.”

Por nuestra parte entendemos que si no existiese ese deber de reservas o secreto fiscal es muy probable que el contribuyente, aún cuando legalmente esté obligado a declarar la verdad, altere las informaciones o datos que le suministra a la Administración o simplemente mienta, cometa falsedades o no diga toda la verdad. Por eso la Administración debe asegurarle al contribuyente que tendrá reservas de las informaciones suministradas, a menos que sea el propio administrado quien de manera expresa y por razones de su propio interés desligue a la Administración de ese deber, mediante una solicitud o pedimento de divulgación de la información.

2) Casos en que Cede el Deber de Reserva.

Existen casos en los cuales la ley establece límites al deber de reservas a cargo de la Administración Tributaria, que son los siguientes:

a) Convenios Internacionales.

Algunos convenios internacionales sobre intercambio de información tributaria obligan a los Estados firmantes a intercambiar información fiscal. En la República Dominicana existe un acuerdo para evitar la Doble Tributación Internacional con el Canadá y un Convenio sobre Intercambio de Información Tributaria con los Estados Unidos de América, los cuales se analizan más adelante en esta obra.

b) Orden Judicial.

Establece el párrafo I del artículo 47 del Código Tributario que no rige el deber de reserva en los casos en que el mismo se convierta en un obstáculo para promover la transparencia del sistema tributario, así como cuando lo establezcan las leyes, o lo ordenen órganos jurisdiccionales en los siguientes procedimientos:

b.1) Sobre tributos y el cobro compulsivo de tributos;

b.2) Juicios penales;

b.3) Juicios sobre pensiones alimenticias, de familia o disolución de régimen matrimonial.

b.4) Publicación de datos estadísticos que, por su generalidad, no permitan la individualización de declaraciones, informaciones o personas.

c) Competidores.

Señala el párrafo II del artículo 47 del Código Tributario, que cuando un contribuyente haya pagado los impuestos establecidos en el Código Tributario tendrá derecho a solicitar y recibir de la Administración Tributaria la información sobre el valor de cada uno de los impuestos pagados bajo el Código Tributario por los demás contribuyentes que participan en el mercado en el que opera el primero. Nótese que es una información limitada al valor de los impuestos pagados.

D) Deber de Resolver.

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

Ha sido juzgado que el Fisco está obligado a responder las solicitudes de los contribuyentes o procede el un Recurso de Amparo Tributario. (Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003).

Dos planteamientos de preponderante importancia se presentan respecto a este deber de resolver que se atribuye a la Administración Tributaria: 1) El Silencio Administrativo. ¿Qué sucede si la Administración no resuelve, es decir si ante un pedimento de un particular guarda silencio?; y, 2) La Consulta. ¿Qué valor jurídico debe dársele a la consulta? ¿Es deber de la Administración responderla? Debido a la importancia de estos temas los mismos serán tratados más adelante con mayor detenimiento, en este mismo título.

E) Deber de Ajustarse al Procedimiento.

En párrafos anteriores hicimos referencia al Principio de Legalidad Administrativa que rige las actuaciones de la Administración, a la vez que se afirmó que las violaciones de ciertos procedimientos establecidos podrían conllevar a la nulidad del acto irregular. Se expresó que violentar los procedimientos podría lesionar los derechos de los administrados y su seguridad jurídica. Es por estas razones que se considera como un deber de la Administración velar por el fiel y correcto cumplimiento de los procedimientos establecidos.

F) Deber de Denunciar Infracciones.

Señala el párrafo del artículo 52 del Código Tributario que los funcionarios y autoridades deberán informar a la Administración Tributaria, en el más breve plazo, de los hechos que conozcan en el ejercicio de sus funciones y que puedan entrañar infracciones a las normas tributarias. Agrega que "esta misma obligación de denunciar las infracciones tributarias pesa sobre todos los funcionarios de la propia Administración Tributaria."

Lo anterior significa que los funcionarios y autoridades de la Administración Tributaria, además de tener que cumplir con otros deberes consignados en el Código Tributario y otras leyes tributarias, también tienen el deber de denunciar cualquier hecho que pueda constituir una infracción tributaria.

CAPÍTULO II

El Silencio Administrativo

Existen situaciones en las que, ya sea por exceso de trabajo, conveniencia, pérdida de expedientes u otras, la Administración Tributaria no responde al pedido hecho por los particulares. Es decir, ante solicitudes o instancias depositadas por los administrados o contribuyentes la Administración no contesta, ni afirmando ni negando. No hay una manifestación de voluntad de parte de la Administración. En estos casos surge la interrogante de saber qué valor debe dársele a esa falta de respuesta, a ese silencio administrativo. Por ejemplo, una solicitud dirigida a la Comisión de Casinos que no es contestada: ¿implica una afirmación de concesión de la licencia y da derechos al solicitante a instalarlo? De igual modo, una solicitud a la Dirección General Impuestos Internos para producir alcoholes que no es respondida: ¿implica una aceptación a dicha solicitud?

Para dar respuesta a las interrogantes que se derivan del silencio administrativo han surgido dos criterios distintos:

- 1) Tesis del Valor Negativo; y
- 2) Tesis del Valor Positivo.

I.- Valoración del Silencio Administrativo.

La doctrina, de una parte, se ha encargado de analizar el valor que debe dársele al silencio administrativo, surgiendo diversas teorías al respecto, y la ley, por otra parte, ha juzgado pertinente establecer normas sobre este asunto y así lo ha hecho.

A) Tesis del Valor Negativo.

Este criterio consagra la idea de atribuirle un valor de rechazo o desestimación a aquella solicitud o requerimiento del interesado que

no es respondida por la Administración. Entienden que una solicitud no contestada equivale a una negación. Sin embargo, el silencio administrativo puro y simple puede conllevar a la inseguridad jurídica de los particulares, que muchas veces requieren de una respuesta de la Administración, aún sea negativa. En algunas legislaciones, sin embargo, tomando en consideración la importancia que reviste para el interesado tener una respuesta a su solicitud y como garantía a su seguridad jurídica, se establecen mecanismos legales para salvar estas situaciones. Algunas de estas disposiciones serían las siguientes:

1) Pasado un plazo razonable sin que la Administración responda, se considera que niega la petición del solicitante;

2) Pasado un plazo razonable sin que la Administración responda, el interesado debe reiterar su solicitud y si aún así la Administración no responde, se reputa que la solicitud del interesado es denegada, pudiendo recurrir esa negación;

3) Si transcurrido un plazo razonable de la solicitud esta no es respondida, se le permite al interesado elevar un recurso de amparo ante un organismo superior que exija a la Administración conocer del asunto y emitir una respuesta en tiempo prudente. En nuestro país existe el Recurso de Amparo Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo, cuando se trata de gestiones o trámites en demora; y,

4) Transcurrido cierto plazo sin haber respuesta, se le concede al interesado un derecho de opción para que si lo desea presuma desestimada su solicitud o eleve recursos jerárquicos o contenciosos. El artículo 259 del Anteproyecto de Código Tributario Dominicano, nunca aprobado, establecía que pasado cierto tiempo se presume denegación y el interesado podía elevar un Recurso de Reconsideración.

Cualquiera de estas soluciones debe ir acompañada de disposiciones que prevengan una contradicción de resoluciones y de actos que retrasen indefinidamente la solución de los conflictos o el cumplimiento efectivo de los actos. Así, deben establecerse claramente los plazos que tiene la Administración para responder y el interesado para deducir la falta de respuesta o para recurrir (tiempo mínimo y máximo de elevación del recurso) y otras disposiciones formales, tales como informar a la Administración que debe resolver dentro de un plazo y que en caso contrario se elevaría un recurso.

B) Tesis del Valor Positivo.

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

II.- Importancia de Determinar un Criterio.

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

Si bien es cierto que el silencio administrativo conlleva a la inseguridad jurídica de los particulares e incluso a estados de desesperación e incertidumbre, no menos cierto es que el cúmulo de trabajo, la carencia de recursos y a veces las largas y difíciles investigaciones que tiene que efectuar la Administración, imposibilitan a esta para actuar en iguales condiciones que los particulares, lo que hace que en una gran mayoría de los casos, sobre todo en países subdesarrollados como la República Dominicana, la Administración no cumpla eficientemente con su labor y emita decisiones adecuadas en poco tiempo. Se trata, pues, de analizar

el asunto desde un punto de vista eminentemente práctico, acorde con la realidad de cada país, pues atribuirle al silencio un valor positivo en todos los casos, podría conllevar al caos o la anarquía.

Es esta la razón fundamental por la cual entendemos que a nivel general y salvo ciertas excepciones, al silencio administrativo hay que darle un carácter denegatorio, aunque se sujete a ciertas disposiciones que garanticen los derechos de los particulares, para no ser lesionados por la inercia de la Administración, y que la tesis de la vinculación positiva solo se aplique en aquellos casos en que expresamente la ley así lo determine.

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

En la República Dominicana el artículo 10 de la Ley No.200-04, de fecha 28 de junio del 2004, de Libre Acceso a la Información Pública, señala que si el órgano o entidad a la cual se le solicita la información dejare vencer los plazos otorgados para entregar la información solicitada u ofrecer las razones legales que le impiden entregar las mismas, se considerará como una denegación de la información y, por tanto, como una violación a esa ley, y en consecuencia, se aplicarán a los funcionarios responsables las sanciones previstas en la misma.

En materia tributaria en la República Dominicana, dada la pobreza legislativa y doctrinal que caracteriza al Derecho Administrativo y al Derecho Tributario, existen muy pocas disposiciones legales que se refieran al silencio administrativo. El Anteproyecto de Código Tributario, en su artículo 121, establecía que vencido el plazo de 6 meses para que la Administración adopte una decisión, sin que haya decisión, se presume que hay resolución denegatoria, quedando los interesados facultados para interponer el Recurso Administrativo de Reconsideración. Sin embargo, esta disposición nunca fue aprobada.

No obstante, nos encontramos con el artículo 350 del Código Tributario, modificado por la Ley No.557-05, del año 2005, que al tratar

sobre las deducciones en el ITBIS que exceden al impuesto bruto, señala lo siguiente:

“Artículo 350. Cuando el total de los impuestos deducibles por el contribuyente fuera superior al impuesto bruto, la diferencia resultante se transferirá, como deducción, a los períodos mensuales siguientes; esta situación no exime al contribuyente de la obligación de presentar su declaración jurada conforme lo establezca el reglamento. Los exportadores que reflejen créditos por impuesto adelantado en bienes y servicios adquiridos para su proceso productivo, tienen derecho a solicitar reembolso o compensación de éstos dentro de un plazo de seis (6) meses.

Para la compensación o reembolso de los saldos a favor indicados en el presente artículo, la Administración Tributaria tendrá un plazo de dos (2) meses contados a partir de la fecha de recepción de la solicitud, a los fines de decidir sobre la misma. Si en el indicado plazo de dos (2) meses la Administración Tributaria no ha emitido su decisión sobre el reembolso o compensación solicitada, el silencio de la Administración surtirá los mismos efectos que la autorización y el contribuyente podrá aplicar la compensación contra cualquier impuesto, según el procedimiento que más adelante se indica. La solicitud se hará primero en el órgano de la Administración donde se originó el crédito.

El sujeto pasivo realizará la compensación presentando a la Administración Tributaria la declaración jurada y/o liquidación del impuesto contra el cual se compensa, especificando el saldo a favor y anexándole copia recibida de la solicitud o información fehaciente sobre el plazo transcurrido desde la fecha de recepción de la solicitud. En adición, se adjuntará copia o información fehaciente sobre la declaración jurada donde se generó el saldo y copia o información fehaciente sobre la declaración jurada del período posterior a la presentación de solicitud de compensación. En caso de que la compensación sea efectuada contra alguna obligación tributaria originada ante la Dirección General de Aduanas (DGA), el sujeto pasivo deberá notificar concomitantemente a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) de la compensación. El sujeto pasivo nunca podrá compensar el crédito contra un impuesto retenido por cuenta de otro contribuyente. La DGII podrá reglamentar el procedimiento de compensación anteriormente descrito, a fin de simplificar el mismo o hacerlo por vía electrónica, siempre respetando

los plazos señalados en este artículo, el carácter automático de la compensación ante el silencio administrativo, el requisito de solicitar inicialmente ante el órgano en el cual se originó el crédito y la facultad de compensar contra cualquier otra obligación tributaria, incluyendo las de ITBIS e impuestos selectivos al consumo, con la excepción de impuestos retenidos por cuenta de terceros.

El mismo tratamiento será otorgado a los productores de bienes exentos del Impuesto sobre las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios. El hecho de que se produzca la compensación o el reembolso no menoscaba en modo alguno las facultades de inspección, fiscalización y determinación de la Administración sobre los saldos a favor, pagos indebidos o en exceso, como tampoco podrá interpretarse como renuncia a su facultad sancionadora en caso de determinar diferencias culposas que incriminen la responsabilidad del exportador o el productor de bienes exentos.”

Por su parte, y haciendo una extensión del artículo 40 del Código Tributario, que expresa que “la presentación de una consulta no exime al consultante del cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias”, podría interpretarse que cuando una solicitud de prórroga para pagar el tributo no es respondida por la Administración Tributaria, este silencio constituye una negación a tal solicitud.

Asimismo, nuestro país consagra en el Código Tributario dos recursos ante el Tribunal Superior Administrativo, en caso de demora o atrasos de la Administración Tributaria en resolver:

1) El Recurso de Amparo Tributario contra las demoras en resolver sobre trámites o peticiones, y,

2) El Recurso de Retardación ante la tardanza por más de 90 días de las autoridades administrativas en fallar un Recurso de Reconsideración.

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

Con respecto al plazo para interponer un recurso cuando existe el silencio administrativo, el artículo 144 del Código Tributario dispone

que “el plazo para recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo, será de treinta (30) días a contar... del día de expiración de los plazos fijados si se tratare de un recurso por retardación o silencio de la Administración.”

Sin embargo, en ninguna parte el Código Tributario establece el plazo que tiene la Administración Tributaria para decidir sobre una solicitud, lo cual resultaría imprescindible para calcular a partir de cuándo empiezan a correr los 30 días a que se refiere el artículo 144, es decir cuál es el “día de expiración” del plazo para que exista un silencio de la Administración. Quizás el Código Tributario no indica el plazo que debe existir para considerar que existe demora en resolver, dejando este plazo a criterio del tribunal al conocer de cada caso específico.

CAPÍTULO III

La Consulta

Debido a las distintas interpretaciones que pueden hacerse respecto de las leyes impositivas y de su aplicación, así como 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, ante solicitudes de los contribuyentes, 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 cualquier interesado ante cualquier empleado de la Administración, en tanto que la consulta interpretativa solo puede ser efectuada y respondida por aquellas personas que califiquen para ello, conforme a lo establecido por la ley.

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

El régimen de la consulta no ha sido contemplado de igual manera en las legislaciones del mundo, pues mientras algunas las consideran como simples opiniones personales de los encargados de la Administración, no dándoles un carácter obligatorio y vinculante, otras entienden que la respuesta a una consulta sí surte efecto obligatorio y vinculante. De igual modo, algunos regímenes establecen requisitos para la consulta, como por ejemplo que solo determinadas personas pueden consultar y únicamente en casos específicos. Asimismo, se consagran normas distintas respecto a si la consulta emitida puede o no ser recurrida.

En nuestro país la Ley No.3489, sobre el Régimen de las Aduanas, consagra en su artículo 212 que “toda persona interesada podrá obtener del Ministerio de Hacienda y de las oficinas y funcionarios de la Dirección General de Aduanas las informaciones y explicaciones relativas a la aplicación de la presente ley.” Asimismo, el Código Tributario contempló el régimen de la consulta, dedicando a tales fines los artículos 38 y siguientes. Veamos:

A) Consultante.

En su artículo 38 el Código Tributario 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 solo pueden consultar aquellas personas que tienen un interés personal y directo y que solo 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.”

B) Efecto Vinculante.

La mayoría de las legislaciones, incluyendo nuestro Código Tributario 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 solo surtirá efectos vinculantes para la Administración Tributaria respecto del consultante.

Asimismo, una consulta respondida no surte efecto retroactivo, sino solo para el futuro. Se entiende que la Administración debe notificarla al interesado, a fin de que este conozca el criterio que solicita.

Antes de promulgarse el Código Tributario había sido juzgado que *las respuestas a Consultas tienen un interés particular*, bajo el argumento de que cuando las consultas son exigidas con un interés particular no pueden servir de normas ni ligan a los organismos encargados de cobrar

impuestos, puesto que dichos organismos tienen normas de aplicación y disciplina ya implantadas que no pueden ser variadas constantemente; que por esas razones carecen de fuerza legal dichas consultas. (Sentencia del TSA, de fecha 19 de agosto del 1983, Boletín del TSA No.72, pág.255)

No obstante, entendemos que cuando se trata de una consulta sobre un tema general, como por ejemplo la vigencia o interpretación de la ley o el Código Tributario, la respuesta a la consulta surte efecto frente a la generalidad de los contribuyentes, pues se refiere al criterio del Fisco sobre la ley, no sobre un contribuyente en particular ni sobre un caso específico.

C) Recursos contra la Respuesta a una Consulta.

Debido a que en una consulta solo se manifiesta un criterio, una opinión, se plantea el caso de saber si la consulta emitida por el Fisco puede ser recurrida en Reconsideración o por ante los tribunales. En algunas legislaciones se permite recurrir en contra de una consulta evacuada por la Administración, con la salvedad de que la decisión tomada obliga a todos. Otras legislaciones, como por ejemplo la parte final de nuestro artículo 42 del Código Tributario, señala expresamente que la consulta "no será susceptible de ningún recurso."

D) Cambio de Criterio de la Consulta.

Por otra parte, surgen las siguientes interrogantes: ¿Puede la Administración Tributaria cambiar el criterio adoptado en una respuesta a una consulta? Si esto fuere posible, ¿Cuál es su efecto? Lo cierto es que se considera que la Administración tiene derecho a cambiar su criterio, aunque esta decisión solo surta efecto para el futuro, por respeto al carácter vinculante de la consulta y los derechos adquiridos de los particulares. Esta situación ha sido prevista por el artículo 43 del Código Tributario, 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 posterior a ella."

Es importante notar que el artículo 43 del Código Tributario exige de una norma general para que la Administración Tributaria pueda cambiar

de criterio en una consulta ya dada. Otras legislaciones, por su parte, contemplan la acción de lesividad, que permite a la Administración declarar lesivo al interés general la respuesta a la consulta y recurrirla por ante órganos superiores o tribunales administrativos o contenciosos.

Sin embargo, entendemos que ante una nueva ley que cambie las situaciones anteriores y las bases jurídicas sobre las cuales se emitió la consulta, todas las consultas dadas por el Fisco que tienen relación con la antigua ley dejan de tener efecto inmediato, sin necesidad de que el Fisco emita una Norma General, pues en estos casos no se trata de un cambio de criterio del Fisco, sino de un cambio de situaciones jurídicas, es decir de un cambio de ley, donde los contribuyentes y la Administración deben adaptarse a la nueva ley.

E) Jurisprudencias.

1) Una simple Comunicación del Fisco No es susceptible de ser Recurrida por ante el Tribunal Contencioso Tributario. (Sentencia del TCT No.028-2005, de fecha 5 de mayo del 2005).

2) Una Comunicación No reúne los Requisitos para ser Recurrible por ante el Tribunal Contencioso Tributario. Si el Recurrente dejó Vencer el Plazo para Recurrir, No puede Prevalerse de una Comunicación posterior. (Sentencia del Pleno del TCT No.065-2007, de fecha 4 de julio del 2007).

3) Cuando el Recurso No se Interpone contra la Determinación de Impuestos practicada por el Fisco, sino contra Actuaciones Administrativas que son Respuestas a Comunicaciones enviadas por la Recurrente, donde el Fisco Expone Opiniones sobre la Aplicación de la Ley, dichas Comunicaciones pueden ser Calificadas como Consultas, No Susceptibles de Recurso. (Sentencia de la SCJ No.360, Número Unico 003-2008-02054, de fecha 16 de septiembre del 2009)

4) Una Solicitud al Fisco para que se Reconozca una Exención de Impuestos No es una Consulta y por tanto la Respuesta del Fisco es Recurrible. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.007-2009, de fecha 18 de febrero del 2009)

TÍTULO VII

Deberes Formales de los Administrados

Antes de tratar a plenitud el tema de los deberes de los administrados o sujetos pasivos se precisa tener claro que el concepto de administrado en materia tributaria incluye a varios sujetos que de una u otra forma guardan relación con la tributación, entre los cuales se encuentran los sujetos pasivos de la obligación tributaria, los terceros, los funcionarios públicos, los funcionarios y empleados del Fisco, las personas investidas con fe pública y otros.

CAPÍTULO I

Personas que deben Cumplir los Deberes Formales

Los deberes formales a que se encuentran sujetos los administrados, que siempre serán de hacer o no hacer, por exclusión a la obligación de dar o pagar el tributo, se encuentran dispersos a todo lo largo de la legislación tributaria. Los más importantes se citan a en los artículos 50, 52 y 53 del Código Tributario y obligan a las siguientes personas y entidades siguientes:

1) Contribuyente.

Es el sujeto pasivo de la obligación tributaria en la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria y en consecuencia quien en definitiva soportará la carga económica del tributo, independientemente de su capacidad civil o jurídica.

2) Responsable.

Es el sujeto pasivo que sin ser el que origina el hecho generador del impuesto, la ley lo obliga a percibirlo y pagarlo, en virtud de su relación directa con el contribuyente. Como dice el artículo 6 del Código

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

3) Terceros.

Hemos dicho anteriormente que ni el Código Tributario ni ninguna ley tributaria análoga definen lo que debe entenderse por “tercero” a los fines impositivos. El artículo 50 del Código Tributario, al hablar de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros, tampoco indica quiénes son estos terceros. Asimismo, cuando el artículo 213 del Código Tributario, refiriéndose a los Delitos Tributarios, señala que son también responsables y se les aplicará la misma sanción que al autor principal, “a los terceros que, aún cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, faciliten, por su culpa o dolo una infracción de tipo delictual”, tampoco manifiesta lo que debe entenderse por tercero.

No obstante, si partimos de la idea de que el artículo 4 del Código Tributario entiende que “sujeto pasivo de la obligación tributaria es quien en virtud de la ley debe cumplirla en calidad de contribuyente o de responsable”, y que el artículo 50 habla de contribuyentes, responsables y terceros, entonces podría interpretarse, aunque sujeto a mucha controversia, que tercero es aquella persona que no es ni contribuyente ni responsable y que de una u otra forma tiene relación con la tributación.

Sin embargo, y en razón de que los artículos 52 y 53 del Código Tributario excluyen del concepto de “terceros” a “los funcionarios de la Administración Pública e instituciones y empresas públicas o autónomas” y a los Notarios Públicos, los Registradores de Títulos, los Directores del Registro Civil y Conservadores de Hipotecas, el Banco Central de la República Dominicana y la Dirección General de Migración, habría que considerar que dichas personas y entidades no entran dentro del concepto de terceros a los fines del Código Tributario.

4) Funcionarios Públicos.

Los funcionarios públicos son aquellas personas que ostentan un cargo público en cualquiera de los poderes u órganos del Estado, ya sean nacionales o municipales.

5) Notarios Públicos.

Los Notarios Públicos son los Oficiales Públicos instituidos para recibir los actos a los cuales las partes deban o quieran darle 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 Ley, según prescribe el artículo 1 de la Ley del Notariado No.301 del año 1964.

6) Registradores de Títulos.

Cuando una persona adquiere un inmueble debe registrar el mismo a su nombre por ante la jurisdicción inmobiliaria, específicamente en la Oficina del Registrador de Títulos del lugar donde está ubicado dicho inmueble. Igual registro debe hacerse con las garantías y otros gravámenes u oposiciones que se otorguen o recaigan sobre el mismo, tales como las hipotecas, embargos, oposiciones a traspaso, etc. Todos estos registros se hacen por ante el Registrador de Títulos cuando se trata de inmuebles registrados, pues de lo contrario cualquier inscripción o registro debe hacerse por ante el Registro Civil y Conservaduría de Hipotecas.

En su literal c) el artículo 53 del Código Tributario señala que los Registradores de Títulos no expedirán el duplicado del certificado de título o matrícula de una propiedad a la persona a quien corresponda el derecho según el Decreto de Registro, si no prueba que se han cumplido las obligaciones tributarias con respecto a esa propiedad, de lo cual se hará mención en dicho certificado y duplicado. No aceptarán tampoco documentos de traspaso de esa propiedad, la constitución de una hipoteca o su cancelación ni la constitución de cualquier derecho, cargo o gravamen si no se prueba el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

7) Directores del Registro Civil y Conservadores de Hipotecas.

Cuando una persona adquiere un inmueble no registrado, es decir que no tiene Certificado de Título o Matrícula, y desea hacer consignar su derecho de propiedad, o desea inscribir una hipoteca sobre un inmueble no registrado o darle fecha cierta a un contrato o documento

o registrar contratos con garantía prendaria, debe hacerlo por ante el Registro Civil y Conservaduría de Hipotecas.

Por otra parte, el artículo 51 del Código Tributario expresa que los deberes formales deben ser cumplidos por las siguientes personas:

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

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

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

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

CAPÍTULO II

Deberes Formales de los Contribuyentes, Responsables y Terceros

Dispone el artículo 7 del Código Tributario que los contribuyentes y los responsables están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias y de los deberes formales establecidos en el Código o en normas especiales. Por su parte, el artículo 50 del mismo Código señala que los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización, investigación y cobranza que realice la Administración Tributaria y en especial a cumplir los deberes formales que se indican en este artículo.

Sección I

Deber de Inscripción.

El Registro Nacional de Contribuyentes

I.- Historia del RNC.

Las leyes de impuestos, especialmente aquellas que consagran el mecanismo o módulo de cumplimiento sin previo acto de la Administración, contemplan como un deber de los administrados inscribirse en registros que lleva la Administración Tributaria. La idea de esto es tener un centro de información adecuado sobre los contribuyentes. En nuestro país las principales inscripciones se hacen en el Registro Nacional de Contribuyentes que se lleva a cabo en la Dirección General de Impuestos Internos, aunque también se exige en Aduanas para los importadores.

El Registro Nacional de Contribuyentes (RNC) fue creado mediante Ley No.53, de fecha 13 de noviembre de 1970, publicada en la Gaceta Oficial No.9205, del 21 de noviembre de 1970. En esta ley se consignó el establecimiento de un Registro Nacional de Contribuyentes en base

de a numeración común para la liquidación y pago de los diferentes impuestos, contribuciones, derechos y tasas y el mismo operaría en la División de Procesamiento Eléctrico de la entonces Dirección General de Impuesto sobre la Renta, hoy Dirección General de Impuestos Internos, la cual se encargaría de expedir un carnet permanente a todas las personas físicas y morales, en el cual constaría únicamente el nombre y dirección del contribuyente, número de registro, número de la cédula de identificación personal si se trata de una persona física y fecha de expedición.

Este código de numeración del Registro Nacional de Contribuyentes regiría para las diferentes instituciones del Estado y en especial para la Dirección General de Impuestos Internos respecto de los Impuestos sobre Patentes y Matrículas para vehículos públicos y privados, el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y otros tributos administrados por esta oficina, y para la Dirección General de Aduanas en cuanto a las operaciones de importaciones, exportadores y Agentes de Aduanas.

En fecha 29 de mayo de 1972 se promulgó la Ley No.339, que modificó la Ley No.53, para establecer, entre otras cosas, que las personas físicas o morales y las unidades económicas a las que se refiere esta Ley, están obligadas a inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes, para lo cual es obligatorio que suministren las informaciones que con tal finalidad les sean requeridas por la Oficina encargada de dicho registro, la cual podrá, de oficio, proceder a inscribir en el mismo a cualquier contribuyente que no esté debidamente registrado y que el uso del número de Registro Nacional de Contribuyentes, una vez asignado, es de carácter obligatorio en toda documentación emanada de los contribuyentes y Agentes de Retención.

A su vez esta Ley No.339 modificó el artículo 7 de la Ley No.53, para consagrar que las violaciones a las disposiciones de esta Ley serían castigadas con las mismas penas establecidas por la entonces vigente Ley No.5911, del Impuesto sobre la Renta, y que los salarios, sueldos, bonificaciones, honorarios, etc. que se pagaran a empleados, consultores directivos, profesionales independientes, empresas de servicios y similares, en forma permanente, no serían considerados gastos deducibles a los fines del Impuesto sobre la Renta, a menos que se incluyera un reporte que indicara los números de registros correspondientes a cada uno de ellos, en la forma en que lo estableciera

la Oficina encargada del Registro Nacional de Contribuyentes. En el año de 1992 la Ley No.5911, que regía el Impuesto sobre la Renta, fue sustituida por el Título II del Código Tributario.

El 2 de junio de 1972 se emitió el Reglamento No.2318, sobre las Atribuciones de las Oficinas Encargadas del Registro Nacional de Contribuyentes, señalando en su artículo 1 que las disposiciones de ese Reglamento se aplicarían a las personas Físicas, y a las personas morales, tales como sociedades de personas, compañías por acciones, en comandita simple, en comandita por acciones, sociedades de capital constituidas en el extranjero, sociedades en nombre colectivo, de hecho y en participación, y cualquier agrupación o asociación que constituya una unidad económica o jurídica diferente de sus miembros, que estén sujetas al pago o retención de impuestos, contribuciones, derechos y tasas en la República Dominicana, sean dominicanas o extranjeras, domiciliadas o no en el país. Las sucesiones indivisas, mientras dure el estado e indivisión, se considerarán y tratarán como si fuera la persona que originó la sucesión.

En su artículo 3 este Reglamento dispuso que las Personas Físicas o Morales y las unidades económicas a las que se refiere el Reglamento estarían obligadas a inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes, para lo cual debían suministrar las informaciones que con tal finalidad le sean requeridas por la Oficina encargada de dicho Registro, la cual podrá, de oficio, proceder a inscribir en el mismo a cualquier contribuyente que no esté debidamente registrado.

Por su parte, la Oficina Encargada del Registro Nacional de Contribuyentes tendría a su cargo entre otras, las siguientes atribuciones:

1) Recibir, analizar y dar el destino correspondiente a la documentación que deben remitirle los contribuyentes y otros obligados por la Ley en la forma establecida en este Reglamento;

2) Asignar a cada contribuyente y a cada establecimiento, ya sea principal o dependiente, un número de registro que será único e invariable;

3) Expedir los Carnets del Registro Nacional que acreditarán la inscripción correspondiente. El Carnet será intransferible y sólo amparará a la persona o el establecimiento cuyos datos concuerden con los señalados en el mismo;

4) Requerir a los contribuyentes y los terceros para que le suministren las informaciones que solicite dicha Oficina de Registro;

5) Efectuar visitas en el domicilio de los contribuyentes y en los establecimientos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de este Reglamento;

6) Proporcionar a los Jueces y representantes del Ministerio Público y a las autoridades comprendidas en el artículo 4 de la Ley No.53, sobre Registro Nacional de Contribuyentes, la información que soliciten sobre asuntos de su competencia;

7) Resolver las consultas que sobre las situaciones reales y concretas, relacionadas con la aplicación de la Ley No.53, ya citada, y del presente Reglamento, planteen directamente los interesados; y

8) Dictar las normas complementarias necesarias para la aplicación de las disposiciones de la Ley No.53 ya citada, y del presente Reglamento.

En su artículo 7, numeral VI, este Reglamento No.2318 estableció que las personas Físicas y Morales a que se refiere este Reglamento y el artículo 1 de la Ley No.53 sobre Registro Nacional de Contribuyentes, estarían obligadas a citar su número de registro en toda declaración, documentos, solicitud o gestión que realicen frente a cualquier oficina o autoridad como consecuencia de la cual deba pagarse un impuesto, derecho, tasa o contribución. Asimismo, en su artículo 9 este Reglamento exige a los contribuyentes informar sobre el cambio de domicilio o de razón social, aumento o disminución de capital, cambio de actividad, etc. excluyéndose de la obligación a las personas Físicas que únicamente ejerzan un trabajo en relación de dependencia.

Posteriormente, en fecha 14 de julio de 1981, se emite el Reglamento No.2574, que deroga y sustituye el Reglamento No.2318, señalando en su artículo 1 que las personas físicas y morales, así como las agrupaciones, entidades o asociaciones que constituyan unidades económicas o jurídicas diferentes de sus miembros, que de conformidad con la Ley No.53 estén obligadas a inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes, son las siguientes:

1) Personas Físicas:

a) Las personas que perciban ingresos sujetos a los gravámenes establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta, tan pronto comiencen a devengar esos ingresos; y

b) Las personas que deban realizar cualquier gestión ante los organismos señalados en el artículo 4 de la Ley No.53, desde el momento en que deban realizar tal gestión.

2) Personas Morales:

a) Las sociedades civiles y comerciales legalmente constituidas en el país, tales como compañías por acciones, comanditas simple, comanditas por acciones, en nombre colectivo, en participación, de hecho, así como las asociaciones y cualquier otra agrupación que no tenga por finalidad el lucro, las cuales deben inscribirse en un plazo de 15 días a partir de la publicación del aviso de su constitución o del decreto de incorporación; las sociedades constituidas en el extranjero, siempre que realicen operaciones en el país, dentro de un plazo de 15 días a partir de la fecha de la fijación de su domicilio en el mismo o de la realización de sus operaciones; y

b) Las entidades indicadas en la letra a) que precede, que constituyan una unidad económica o jurídica diferente de sus miembros, deben inscribirse durante los 15 días del inicio de sus operaciones.

II.- Inscripción en el RNC.

Dispone el artículo 2 del Reglamento No.2574, que para inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes deberá llenarse un formulario que al efecto provea la Oficina de Registro de Contribuyentes. En el caso de personas físicas este formulario debe contener nombre y apellido del interesado, cédula de identidad personal, sexo, domicilio, actividad, ocupación o profesión. En caso de ser persona moral, se consignarán los datos relativos a razón social, nombre comercial, domicilio social, lugar y fecha de constitución, tipo de actividad y representante legal.

Una vez efectuada la solicitud de inscripción la Oficina del Registro de Contribuyentes procederá, dentro de un plazo de 30 días, a expedir

el carnet tributario correspondiente. Cuando la persona moral tenga más de un establecimiento comercial, la Oficina del Registro Nacional de Contribuyentes expedirá tantos duplicados como establecimientos tenga el contribuyente. No obstante, la Oficina tiene plena facultad para inscribir de oficio a cualquier persona que no se inscriba de manera voluntaria, según establece el artículo 13 del Reglamento.

Por otra parte, el artículo 8 de este Reglamento No.2574 señala que las personas inscritas en el RNC deben comunicar a la Oficina cualquier cambio en los datos consignados en el formulario de inscripción, dentro de los 15 días a partir de la fecha en que ocurra el hecho que motiva esa variante. Asimismo, cuando un contribuyente de por terminada sus actividades por las cuales se haya inscrito en el RNC, podrá ser excluida de dicho registro, previa solicitud hecha mediante un formulario especial que suministrará la Oficina, según dispone el artículo 10 del Reglamento.

Con la entrada en vigencia del Código Tributario, mediante Ley No.11-92 del año 1992, se consignó expresamente como un deber formal de los contribuyentes inscribirse en este Registro Nacional de Contribuyentes (RNC) y comunicar a la Administración Tributaria cualquier cambio o modificación en el mismo. En efecto, en su artículo 50 se estableció que “los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización, investigación y cobranza que realice la Administración Tributaria y en especial a cumplir los deberes formales señalados a continuación: c) Inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes y los registros especiales pertinentes, a los que aportarán los datos necesarios y comunicarán oportunamente sus modificaciones, debiendo acreditar esta inscripción para la realización de todos los actos señalados por la ley, reglamentos o normas administrativas.”

Refiriéndose al ITBIS, el artículo 352 del Código Tributario dispone que “los contribuyentes de este impuesto deberán inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes. El Ministerio de Hacienda o la Dirección General de Impuestos Internos, si así le fuere delegado por la primera, establecerá y mantendrá al día un Registro que contenga una relación de todos los contribuyentes a que se refiere el artículo 337.” En su literal a) agrega que el plazo para inscribirse en este Registro es dentro de los 30 días a partir del inicio de sus actividades gravadas.

Asimismo, y refiriéndose al Impuesto Selectivo al Consumo, el artículo 370 del Código Tributario consagra que los contribuyentes de este impuesto deberán inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento.

De conformidad con el numeral 1 del artículo 254 del Código Tributario, la omisión de la inscripción en los respectivos registros tributarios constituye un incumplimiento de los deberes formales, sancionado con multa de 5 a 30 salarios mínimos, según dispone el artículo 257 del Código.

Por su parte, el artículo 11 de la Ley General de las Sociedades Comerciales y Empresas Individuales de Responsabilidad Limitada, No.479-08, modificado por la Ley No.31-11, del año 2011, establece lo siguiente, con respecto a las sociedades extranjeras que realicen actos jurídicos en el país:

“Artículo 11.- Las sociedades comerciales debidamente constituidas en el extranjero serán reconocidas de pleno derecho en el país, previa comprobación de su existencia legal por la autoridad que corresponda, de acuerdo con las formalidades establecidas por la ley del lugar de su constitución. Las sociedades extranjeras en cuanto a su existencia, capacidad, funcionamiento y disolución se registrarán por la ley del lugar de su constitución. Sin embargo, estas sociedades, en su operación y actividades locales, estarán sujetas a las leyes dominicanas.

Párrafo I.- Estas sociedades estarán obligadas a realizar su matriculación en el Registro Mercantil siempre que establezcan una sucursal o establecimiento permanente en República Dominicana, a los fines de ejercer de manera habitual los actos comprendidos en su objeto social o cuando realicen actos de comercio de forma habitual en la República Dominicana. Igualmente, las sociedades constituidas en el extranjero deberán inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes de la Dirección General de Impuestos Internos, en caso de que resultado de dichas actividades generen obligaciones tributarias en el territorio nacional y dicha inscripción sea requerida por las leyes y normas tributarias vigentes.

Párrafo II.- Las sociedades extranjeras no estarán sujetas a matricularse en el Registro Mercantil para el ejercicio de actos aislados u ocasionales, estar en juicio o la inversión en acciones o cuotas sociales

Párrafo III.- Las sociedades extranjeras tendrán los mismos derechos y obligaciones que las sociedades nacionales, con las únicas excepciones que las que puedan establecer las leyes. En consecuencia, las sociedades extranjeras no estarán obligadas a prestar fianza judicial en caso de que actúen como demandantes ante los tribunales de la República o ante cualquier instancia administrativa.

Párrafo IV.- Las sociedades extranjeras que recurran al ahorro público para la formación o aumento de su capital social autorizado, o coticen sus acciones en bolsa, o contraigan empréstitos mediante la emisión pública de obligaciones negociables, o utilicen medios de comunicación masiva o publicitaria para la colocación o negociación de cualquier tipo de instrumento en el mercado de valores, deberán sujetarse a los requerimientos legales, contables, financieros y operativos que disponga la Superintendencia de Valores para las sociedades anónimas de suscripción pública.”

Finalmente debemos indicar que en la actualidad el Número de Registro Nacional de Contribuyente (RNC) para una persona física es su mismo número de cédula de identidad personal, excepto cuando se trata de una persona física extranjera cuyo número de RNC le es asignado por la DGII. Para el caso de sociedades este número de RNC le es siempre asignado por la DGII.

III.- Modificaciones o Actualizaciones al RNC.

Con respecto a los cambios o modificaciones en el Registro Nacional de Contribuyentes el artículo 8 del Reglamento No.2574 establece que las personas inscritas en el RNC deben comunicar a la Oficina cualquier cambio en los datos consignados en el formulario de inscripción, dentro de los 15 días a partir de la fecha en que ocurra el hecho que motiva esa variante. En términos generales estos cambios pueden referirse a los siguientes:

- a) Domicilio;
- b) Actividad;
- c) Denominación o razón social; y
- d) Traspaso del negocio

Sin embargo, el Código Tributario redujo este plazo a solo 10 días. En efecto, el artículo 50 del Código Tributario, al establecer los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros consagra que “los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización, investigación y cobranza que realice la Administración Tributaria y en especial a cumplir los deberes formales señalados a continuación: e) Comunicar los cambios de domicilio, así como cualquier cambio de situación que pueda dar lugar a la alteración de la responsabilidad tributaria, dentro de los diez (10) días posteriores a la fecha en que se realicen estos cambios.”

Asimismo, el artículo 131 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, dispone que “los contribuyentes y demás responsables de este impuesto, deberán informar a la Administración de los cambios de domicilio y residencia que efectúen, dentro de los diez (10) días posteriores a la fecha en que se realicen dichos cambios.”

Toda actualización del RNC es llenando y depositando en la DGII en el formulario RC-02, el cual es suministrado por la DGII o bajado por Internet.

IV.- Cancelación del RNC.

En lo que respecta a la cancelación del Registro Nacional de Contribuyentes, dentro de las cuales se destacan razones por cese de negocios o liquidación de sociedades, el artículo 10 del Reglamento No.2574 consagra que cuando un contribuyente de por terminada sus actividades por las cuales se haya inscrito en el RNC, podrá ser excluida de dicho registro, previa solicitud hecha mediante un formulario especial que suministrará la Oficina.

La segunda parte del literal e) del artículo 50, del Código Tributario, al establecer los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros señala que “el contribuyente que decida poner fin a su negocio por venta, liquidación, permuta o cualquier otra causa, deberá comunicarlo a la Administración Tributaria en un plazo de sesenta (60) días para lograr la autorización pertinente al efecto. Las empresas en liquidación, mientras no efectúen la liquidación final y el pago del impuesto causado si lo hubiese, estarán sujetas a las disposiciones de

este Código, a las leyes tributarias correspondientes y a los reglamentos para su aplicación.”

Por su parte, el artículo 325 del Código Tributario consagra, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, que en caso de cesación de negocios o terminación de explotaciones por venta, liquidación, permuta u otra causa, se considerará finalizado el ejercicio corriente. El contribuyente deberá presentar, dentro de los 60 días posteriores a la fecha de los hechos especificados antes, una declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio, y pagar el impuesto adeudado.

Asimismo, el artículo 31 del Reglamento No.79-03, para la Aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo, expresa que independientemente de los demás requisitos establecidos por el Código Tributario, cuando un fabricante de productos del alcohol o importador quiera cesar en forma definitiva las operaciones de una planta autorizada para fabricación o almacén de alguno de los productos gravados por el artículo 375 del Código Tributario, deberá notificar por escrito su intención al Director General de Impuestos Internos en un plazo no mayor de 10 días laborables anteriores a la fecha en que se haga efectivo el cese. En dicha solicitud el contribuyente deberá expresar su intención de acogerse a alguna de las opciones siguientes:

a) Liquidar inmediatamente los impuestos correspondientes a los alcoholes, derivados del alcohol, los vinos y cervezas que se encuentren en sus fábricas, depósitos o almacenes; o

b) Solicitar la presencia de oficiales autorizados por la Dirección General a los fines de proceder a la destrucción de la mercancía existente en dicho momento.

Sección II

Otros Deberes Formales de los Contribuyentes, Responsables y Terceros

A) Llevar Libros o Emitir Facturas.

Como una forma de comprobar los actos y hechos de los contribuyentes que tienen relación con los tributos, la ley obliga a estos a organizarse y anotar en libros ciertas actuaciones, tales como compras,

ventas, comisiones, etc., las cuales deben conservar por un período de tiempo, como por ejemplo 10 años en el caso del Impuesto sobre la Renta, y ponerlos a disposición de la Administración Tributaria cuando sean requeridos. De igual modo, en ciertos impuestos se exige la expedición de facturas o comprobantes que sirven como medio de prueba de un gasto o como mecanismo de deducción de impuestos adelantados, como el caso del ITBIS. Los ingresos deben también ser documentados.

1) Llevar Libros.

El literal a) del artículo 50 del Código Tributario prevé que los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización, investigación y cobranza que realice la Administración Tributaria y en especial llevar los registros y libros obligatorios de contabilidad y los adicionales o especiales que se les requiera. Las anotaciones en los libros de contabilidad deberán hacerse generalmente a medida que se desarrollen las operaciones. Estos libros deben ser llenados en lengua castellana.

Cuando estudiamos en esta obra el capítulo relativo a la Facultad de Inspección de la Administración Tributaria señalamos que el artículo 50 del Código Tributario establece que los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización, investigación y cobranza que realice la Administración Tributaria y en especial a cumplir los deberes formales señalados a continuación:

a) Llevar los registros y los libros obligatorios de contabilidad y los adicionales o especiales que se les requiera. Las anotaciones en los libros de contabilidad deberán hacerse generalmente a medida que se desarrollen las operaciones. Estos libros deben ser llenados en lengua castellana.

b) Ajustar sus sistemas de contabilidad y de confección y evaluación de inventarios a prácticas contables establecidas en las leyes, reglamentos y normas generales dictadas al efecto, y reflejarán clara y verazmente el real movimiento y resultado de las operaciones y el valor de los bienes inventariados. Los métodos de contabilidad y de valuación serán los establecidos por las leyes tributarias. Estos métodos no podrán ser cambiados sin la expresa autorización de la Administración

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

c) (Modificado por Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal). Conservar en forma ordenada, por un período de diez (10) años: los libros de contabilidad, libros y registros especiales, antecedentes, recibos o comprobantes de pago, o cualquier documento, físico o electrónico, referido a las operaciones y actividades del contribuyente.

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

2) Comprobantes Fiscales.

Señala el literal g) del artículo 44 del Código Tributario que la Administración Tributaria podrá disponer que los contribuyentes, responsables y terceros otorguen determinados comprobantes, consignando en su literal h) que el Fisco podrá "exigir que los registros contables estén respaldados por los comprobantes correspondientes y que su valor probatorio para fines tributarios dependerá de la fe que los mismos merezcan.

El artículo 50, literal k), del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, de Rectificación Fiscal, establece que todas las personas físicas o jurídicas que realicen operaciones de transferencia de bienes o presten servicios a título oneroso o gratuito, deberán emitir comprobantes fiscales por las transferencias u operaciones que efectúen. Previo a su emisión, los mismos deben ser controlados por la Administración Tributaria de acuerdo con las normas que ella imparta. De acuerdo a lo anterior es obligatorio emitir comprobantes fiscales y los adquirentes de bienes y servicios solo pueden sustentar sus gastos o adelantos de

impuestos mediante comprobantes fiscales expedidos válidamente por sus suplidores. El Reglamento No.254-06 regula en nuestro país todo lo concerniente a los comprobantes fiscales y en él se establecen los siguientes tipos de facturas:

a) Facturas que generan crédito fiscal y/o sustentan costos y gastos: Son los comprobantes fiscales que registran las transacciones comerciales de compra y venta de bienes y/o servicios, y permiten al comprador o usuario que lo solicite, sustentar gastos y costos o crédito fiscal para efecto tributario; y

b) Facturas a consumidores finales, sin valor de crédito fiscal: Son los comprobantes tributarios que acreditan la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios a consumidores finales.

En la actualidad los comprobantes fiscales pueden ser preimpresos por imprentas autorizadas por la DGII, imprimirse directamente por el contribuyente que los emite o vendidos directamente por la DGII. En todos los casos los comprobantes fiscales deberán tener un número de comprobante fiscal que es otorgado por la Dirección General de Impuestos Internos. Por lo tanto, solo la DGII puede autorizar los comprobantes fiscales, siendo estos los únicos que tienen valor para los fines tributarios.

Para aquellos casos en los cuales el propio contribuyente emitirá por sus propios medios electrónicos sus comprobantes fiscales, deberá solicitarle a la DGII la debida autorización para estos fines y en estos casos la DGII le asigna los números de comprobantes fiscales que puede utilizar. Esta solicitud se hace mediante el Formulario FNCF-01, de solicitud de autorización de números de comprobantes fiscales, el cual es suplido gratuitamente por la DGII, o a través de la Oficina Virtual de la DGII, es decir vía la Internet.

B) Deber de Informar.

En ciertos casos la ley exige del administrado informarle a la Administración Tributaria de algunas de sus actuaciones, ya sea periódicamente o cuando ocurren hechos importantes. A este respecto, algunas legislaciones exigen a los contribuyentes que conjuntamente con la presentación de declaraciones tributarias informen quiénes son sus

principales suplidores o compradores o exigen a los bancos comerciales rendir informes mensuales sobre intereses pagados a clientes y otras informaciones.

En este sentido, el literal e) del artículo 50 del Código Tributario establece que es un deber formal de los contribuyentes comunicar los cambios de domicilio, así como cualquier cambio de situación que pueda dar lugar a la alteración de la responsabilidad tributaria, dentro de los 10 días posteriores a la fecha en que se realicen estos cambios. Agrega, que el contribuyente que decida poner fin a su negocio por venta, liquidación, permuta o cualquier otra causa, deberá comunicarlo a la Administración Tributaria en un plazo de 60 días. Las empresas en liquidación, mientras no efectúen la liquidación final y el pago del impuesto causado si lo hubiese, estarán sujetas a las disposiciones del Código, a las leyes tributarias correspondientes y a los reglamentos para su aplicación.

Asimismo, el artículo 325 del Código Tributario consagra, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, que en caso de cesación de negocios o terminación de explotaciones por venta, liquidación, permuta u otra causa, se considerará finalizado el ejercicio corriente. El contribuyente deberá presentar, dentro de los 60 días posteriores a la fecha de los hechos especificados antes, una declaración jurada correspondiente a dicho ejercicio, y pagar el impuesto adeudado.

Con respecto al Impuesto Selectivo al Consumo, el artículo 31 del Reglamento No.79-03, para la aplicación de este impuesto, expresa que independientemente de los demás requisitos establecidos por el Código Tributario, cuando un fabricante de productos del alcohol o importador quiera cesar en forma definitiva las operaciones de una planta autorizada para fabricación o almacén de alguno de los productos gravados por el artículo 375 del Código Tributario, deberá notificar por escrito su intención al Director General de Impuestos Internos en un plazo no mayor de 10 días laborables anteriores a la fecha en que se haga efectivo el cese.

Sobre el secreto bancario y el secreto profesional recomendamos ver en esta obra el capítulo dedicado a la Facultad de Inspección o Fiscalización de la Administración Tributaria.

C) Deber de Comparecer.

Cuando para cualquier tipo de información o comprobación la Administración requiera la presencia del administrado, este debe comparecer personalmente o al menos a través de un representante o mandatario especial, por ante las oficinas de la Administración Tributaria. El literal g) del artículo 50 del Código Tributario establece como un deber formal de los contribuyentes, responsables y terceros “concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida, bajo los apercibimientos que correspondan.”

D) Deber de Tolerar.

Existen algunas situaciones, tales como fiscalizaciones, comprobaciones, etc. en las cuales la Administración requiere hacer investigaciones en los libros del contribuyente o sobre determinadas mercancías o lugares, ya sean comercios, oficinas o medios de transportes, que deben ser toleradas por los administrados cuando se rijan por un procedimiento legal y de acuerdo con las leyes de la materia. El caso de rebeldía por parte del contribuyente puede acarrear sanciones.

El literal i) del artículo 50 del Código Tributario advierte que es deber formal de los contribuyentes facilitar a los “funcionarios fiscalizadores, las inspecciones y verificaciones en cualquier lugar, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, depósitos fiscales, puertos, aeropuertos, naves, aeronaves, furgones o contenedores, vehículos y otros medios de transporte.”

A este respecto, el artículo 106 del Código Tributario establece que al momento en que la Administración Tributaria practique algún embargo en contra del deudor, los ejecutados deberán proporcionar a los funcionarios actuantes una declaración jurada actualizada de sus bienes, cuando les fuese solicitada por estos. Agrega este artículo que cualquier rebeldía o negativa, salvo causa de fuerza mayor, de parte de los ejecutados configura la infracción por incumplimiento de deberes formales.

El artículo 254, numeral 10, del Código Tributario, establece que constituye una Falta Tributaria por incumplimiento a los deberes formales “la negativa u oposición a permitir el control o fiscalización e la Administración Tributaria consumada o en grado de tentativa, y la complicidad en ello.”

E) Deber de Declarar.

Dispone el artículo 50, literal f), del Código Tributario, que los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a facilitar las tareas de determinación, fiscalización, investigación y cobranza que realice la Administración Tributaria y en especial a presentar las declaraciones que correspondan, para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exijan las normas respectivas y en la forma y condiciones que ellas indiquen. Agrega este literal f) que en los casos en que la declaración deba efectuarse mediante formularios, la falta de estos no exime de la obligación de presentarla.

Por otra parte, es nuestro criterio que la Administración Tributaria no tiene derecho a rechazar o no recibir una declaración tributaria que es presentada en cumplimiento de un deber formal, sino recibirla y luego proceder conforme a la ley, ya sea efectuando impugnaciones o ajustes, aplicando sanciones u otras medidas, pues un rechazo podría conllevar a un atentado a los derechos del contribuyente o responsable, lesionando sus intereses, pues esta decisión de rechazo podría implicar que corran en su contra recargos por mora, multas e intereses. En estos casos existiría un impedimento del propio Fisco para cumplir con un deber formal, lo cual debe liberar al sujeto pasivo de cualquier sanción por incumplimiento de su deber, ya que la culpa solo puede imputarse a la propia Administración, que se extralimitó en sus potestades legales. Cabe señalar que ya en México el Tribunal Fiscal de la Federación consideró que *“nadie es responsable por el incumplimiento de una obligación fiscal, cuando son los agentes del Fisco quienes hacen imposible su cumplimiento”* (Revista, Tomo II, pág.5279, citada por Martínez).

No obstante, en estos casos siempre recomendamos notificar la declaración tributaria mediante un acto de alguacil o carta con acuse de recibo o levantar un acto notarial haciendo constar el rechazo de su declaración y luego interponer un Recurso de Amparo Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo para que este le ordene a la Administración Tributaria recibir dicha declaración de impuestos.

Sección III

Sanción al Incumplimiento de los Deberes Formales

Dispone el artículo 257 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, que el incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros será sancionado con multa de 5 a 30 salarios mínimos. Agrega el párrafo II de este artículo que en los casos de incumplimientos de los deberes formales referentes a la remisión de información a la Administración Tributaria, en adición a la multa establecida en la parte principal de este artículo, podrá aplicarse una sanción de un 0.25% de los ingresos declarados en el período fiscal anterior.

En su párrafo I este artículo 257 añade que esta sanción de multa es independiente de las sanciones accesorias de suspensión de concesiones, privilegios, prerrogativas y ejercicio de actividades o clausura de locales, según se establezcan las circunstancias agravantes en el caso. No obstante, en anteriores capítulos hemos explicado la controversia jurídica que existe acerca de si este tipo de sanciones puede ser o no aplicadas por la Administración Tributaria o solo pueden ser impuestas por los tribunales judiciales.

CAPÍTULO III

Deberes Formales de los Funcionarios, Instituciones y Empresas Públicas o Autónomas

A) Deberes Formales.

Establece el artículo 52 del Código Tributario que los funcionarios de la Administración Pública e instituciones y empresas públicas o autónomas, estarán obligados a proporcionar todos los datos y antecedentes que solicite cualquier órgano de la Administración Tributaria para la fiscalización y control de los tributos.

Por su parte, refiriéndose al deber de informar y denunciar infracciones, el párrafo de este artículo 52 del Código Tributario expresa que “los funcionarios y autoridades, además, deberán informar a la Administración Tributaria, en el más breve plazo, de los hechos que conozcan en el ejercicio de sus funciones y que puedan entrañar infracciones a las normas tributarias.” Para evitar que existan distinciones entre funcionarios y empleados de la Administración Pública en general y los de la Administración Tributaria, la parte final del párrafo del artículo 52 del Código Tributario advierte que esta misma obligación de denunciar las infracciones tributarias pesa sobre todos los funcionarios de la propia Administración Tributaria.

En síntesis, sobre los funcionarios de la Administración Pública y las instituciones y empresas públicas o autónomas, se establecen solo dos deberes formales:

- 1) Informar; y
- 2) Denunciar Infracciones.

Sobre los funcionarios y autoridades de la Administración Tributaria, por su parte, además de otros deberes consignados en el Código Tributario y otras leyes tributarias, recae el deber de denunciar cualquier hecho que pueda constituir una infracción tributaria.

B) Sanción al Incumplimiento.

a) Funcionarios Públicos Ajenos al Fisco.

Señala el artículo 263 del Código Tributario que el incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos ajenos a la Administración Tributaria, ya sea estatal, municipal, de empresas públicas o de instituciones autónomas, los Registradores de Títulos, Conservadores de Hipotecas, Director de Migración, y en general los funcionarios revestidos de fe pública que falten a las obligaciones que les impone el Código Tributario o las leyes especiales, serán sancionados con multa de 5 a 30 salarios mínimos, sin perjuicio de la responsabilidad que les corresponda de acuerdo con la ley Administrativa o Penal Común.

En su artículo 264 el Código Tributario agrega que las mismas sanciones previstas en el artículo anterior se impondrán al Banco Central, Bancos Comerciales, Asociaciones de Ahorros y Préstamos y demás instituciones financieras, así como a los síndicos y liquidadores de las quiebras, que infrinjan las obligaciones que les impone este Código o leyes especiales tributarias.

b) Funcionarios de la Administración Tributaria.

Los artículos 258 al 262 del Código Tributario sancionan el incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria, señalando en su artículo 258 que incurre en esta infracción el funcionario o empleado de la Administración Tributaria que violando los deberes de su cargo, en especial los establecidos en este Código, provoque un perjuicio económico al Fisco o al contribuyente o responsable.

De acuerdo con el artículo 259 del Código constituyen casos de incumplimiento de los deberes formales, entre otros, cuya responsabilidad corresponde a los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria, sin perjuicio de los contemplados y sancionados en otras leyes, los siguientes:

1) Divulgar hechos o documentos que conozca en razón de su cargo y que por su naturaleza o por disposición de la ley tengan carácter de reservados;

2) Negar a los interesados o sus representantes el acceso a las actuaciones de la Administración en los términos señalados en el artículo 48 del Código Tributario;

3) Permitir o facilitar a un contribuyente, responsable o tercero el incumplimiento de las leyes tributarias;

4) Intervenir en cualquier sentido para reducir la carga tributaria de los sujetos pasivos o para liberarles, disminuirles o evitar que se les aplique la sanción;

5) Obstaculizar, demorar injustificadamente la tramitación o resolución de un asunto o cometer abusos en el ejercicio de su cargo; y

6) Infringir las demás obligaciones que les imponen el Código Tributario, las leyes especiales y otras normas tributarias.

Dispone el artículo 260 que en los casos de los incisos 4) y 5) del artículo precedente, el funcionario o empleado se sancionará con una pena pecuniaria que no excederá del 25% de su sueldo mensual, según la gravedad del caso, la que será descontada por la Tesorería Nacional. Sin embargo, y en virtud de la Ley No.227-06, de Autonomía de la Administración Tributaria, este descuento no es hecho por la Tesorería Nacional, sino directamente por el Fisco, que es quien paga.

En los demás casos, es decir aquellos previstos en los numerales 1), 2), 3) y 6) del artículo 259, la sanción que procede es la suspensión sin disfrute de sueldo hasta por 3 meses o la destitución de su cargo, de acuerdo con la gravedad del caso.

Constituye agravante especial en este tipo de infracciones el hecho de que el funcionario o empleado infractor haya solicitado o recibido remuneración o recompensa por su actuación, según establece el artículo 261. Además, estas sanciones procederán sin perjuicio de las que se establezcan en las leyes administrativas o Ley Penal Común, conforme al artículo 262.

CAPÍTULO IV

Deberes Formales de los Notarios Públicos, Registradores de Títulos, Directores del Registro Civil y Migración

Consigna el artículo 53 del Código Tributario que estarán igualmente obligados a proporcionar informaciones, datos y antecedentes a la Administración Tributaria las siguientes personas: Los Notarios Públicos, los Registradores de Títulos, los Directores del Registro Civil y Conservadores de Hipotecas, el Banco Central de la República Dominicana y la Dirección General de Migración.

I.- Los Notarios Públicos.

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 de los sujetos pasivos.

Si bien es cierto que el establecimiento de tributos da origen a una relación jurídica tributaria entre dos sujetos, vale decir el sujeto activo, que será el Estado o ente público encargado de exigir el pago de los tributos, y el sujeto pasivo, que es aquél que se encuentra obligado a

pagar el tributo, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable, 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 pasivos 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.

A) Deber de Informar.

El Código Tributario, consciente del papel que juegan los Notarios Públicos en las relaciones económicas de los particulares, estableció algunas disposiciones con respecto a estos, principalmente dirigidas a prevenir y evitar la evasión fiscal. Así, el artículo 53 del Código Tributario señala que los Notarios Públicos estarán obligados a proporcionar informaciones, datos y antecedentes a la Administración Tributaria. En sus literales a) y b) este artículo establece lo siguiente:

1) Comunicar.

Los Notarios Públicos, deberán comunicar a la Administración Tributaria, en el tiempo y forma que esta disponga, los contratos que se otorgasen ante ellos o que se les sometiesen 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:

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

b) 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.

c) 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.

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 podría, 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.

d) 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, solo sería especular, pues a nuestro juicio en casi todos los contratos puede existir una incidencia tributaria. En la actualidad ningún reglamento o norma tributaria se refiere a esta incidencia.

2) Instrumentación de Actos.

Los Notarios Públicos 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 la Propiedad Inmobiliaria, y otros sobre las transferencias de propiedades, como el 3% sobre transferencias inmobiliarias y la ganancia de capital, la ley ha querido establecer a cargo de los Notarios Públicos 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:

a) Cuando este literal b) del artículo 53 del Código Tributario utiliza el término “instrumentarán” se refiere solo 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?

Por nuestra parte entendemos que solo se refiere a los actos auténticos, no a las legalizaciones de firmas en las cuales el Notario Público no tiene por qué conocer del contenido de un acto cuyas firma legaliza.

b) 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 solo 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 aplica en los casos de impuestos que recaen sobre las propiedades, como sería el Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria. En este último caso para que el Notario Público pueda instrumentar un acto relativo a una propiedad inmobiliaria, 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 Público

de los recibos de pagos de impuestos o de una certificación de inmueble al día expedida por el Fisco.

En este sentido, conviene transcribir el artículo 11 de la Ley No.18-88, de fecha 5 de febrero de 1988, del Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria, 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 este 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 este 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."

Asimismo, el artículo 44 añade que esta facultad de requerir información 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, salvo después de que se abra la sucesión, para fines del cobro del Impuesto sobre Sucesiones.

B) Deber de Cumplir con las Normas Generales del Fisco.

Además de los deberes formales puestos expresamente por el Código Tributario a cargo de los Notarios Públicos, estos deben acatar y cumplir con las normas generales que emita la Administración Tributaria, pues el párrafo II del artículo 34 del Código Tributario, refiriéndose a las Normas Generales que puede emitir la Administración Tributaria, advierte 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.”

No obstante, recordamos que conforme vimos en el capítulo referente a la Potestad Reglamentaria de la Administración Tributaria, y a nuestra interpretación de la Constitución, solo al Presidente de la República le ha sido conferida la atribución de emitir reglamentos y que por ende una ley adjetiva no puede otorgarle al Fisco este poder, como es la facultad de emitir Normas Generales, pues las atribuciones constitucionales no pueden delegarse, conforme al artículo 4 de la Constitución.

II.- Los Registradores de Títulos.

Los Registradores de Títulos son los funcionarios de la jurisdicción inmobiliaria encargados de inscribir los traspasos, garantías, cargas, gravámenes y oposiciones que recaen sobre las propiedades inmobiliarias registradas.

De conformidad con el artículo 53 del Código Tributario los Registradores de Título estarán obligados a proporcionar informaciones, datos y antecedentes a la Administración Tributaria y deberán comunicar a esta, en el tiempo y forma que esta disponga, los contratos que se otorguen ante ellos o que se les sometan para su registro, inscripción o transcripción que incidan o puedan incidir en la situación tributaria de los contribuyentes.

En su literal c) este artículo 53 advierte que los Registradores de Títulos no expedirán el duplicado del certificado de título o matrícula de una propiedad inmobiliaria a la persona a quien corresponda el derecho según el Decreto de Registro, si no prueba que se han cumplido las obligaciones tributarias con respecto a esa propiedad, de lo cual se hará mención en dicho certificado y duplicado. No aceptarán tampoco documentos de traspaso de esa propiedad, la constitución de una hipoteca o su cancelación ni la constitución de cualquier derecho, cargo o gravamen, si no se prueba el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

III.- Directores del Registro Civil y Conservadores de Hipotecas

Tal y como se expresó antes, cuando una persona adquiere un inmueble no registrado, es decir que no tiene Certificado de Título o Matrícula, y desea hacer consignar su derecho de propiedad o desea inscribir una hipoteca sobre un inmueble no registrado o darle fecha cierta a un contrato o documento o registrar contratos con garantía prendaria, debe hacerlo por ante el Registro Civil y Conservaduría de Hipotecas.

Prescribe el artículo 53 del Código Tributario que los Directores del Registro Civil y Conservadores de Hipoteca estarán obligados a proporcionar informaciones, datos y antecedentes a la Administración Tributaria y además comunicar a la Administración Tributaria, en el

tiempo y forma que esta disponga, los contratos que se otorguen ante ellos o que se les sometan para su registro, inscripción o transcripción que incidan o puedan incidir en la situación tributaria de los contribuyentes.

IV.- Banco Central de la República Dominicana

La Ley Monetaria y Financiera No.183-02 establece en su artículo 14 que el Banco Central de la República Dominicana es una entidad pública, de Derecho Público, con personalidad jurídica propia. En su condición de entidad emisora única goza de la autonomía consagrada por la Constitución de la República. Entre sus principales funciones está la de ejecutar las políticas monetaria, cambiaria y financiera y compilar y elaborar las estadísticas de balanza de pagos, del sector monetario y financiero, y otras que sean necesarias para el cumplimiento de sus funciones.

Expresa el artículo 53 del Código Tributario que el Banco Central de la República Dominicana estará obligado a proporcionar informaciones, datos y antecedentes a la Administración Tributaria. En su literal d) este artículo 53 indica que este Banco no autorizará la adquisición de divisas correspondientes al retiro del capital y/o utilidades a la empresa extranjera que ponga término a sus actividades en el país, mientras no acredite haber cumplido con el pago de los impuestos devengados hasta el término de sus operaciones o en su defecto acredite la exención que le beneficie.

V.- Dirección General de Migración.

El artículo 53 del Código Tributario señala que la Dirección General de Migración está obligada a proporcionar informaciones, datos y antecedentes a la Administración Tributaria, agregando en su literal f) que “la Dirección General de Migración no deberá autorizar la salida del país de las personas investigadas por presuntas defraudaciones tributarias. A estos efectos, la Administración Tributaria deberá enviar a dicha Dirección General una nómina de los contribuyentes que se encuentren en esa situación.” Más que una medida de control esta solicitud constituye una medida de coacción o coerción para forzar el cumplimiento de la obligación tributaria.

Sin embargo, entendemos que esta disposición del Código Tributario es contraria al artículo 46 de la Constitución que consagra que “toda persona que se encuentre en territorio nacional tiene derecho a transitar, residir y salir libremente del mismo, de conformidad con las disposiciones legales.” En efecto, ni la Administración Pública, incluyendo a la Administración Tributaria, ni el Ministerio Público ni la Dirección General de Migración pueden ordenar impedimento de salida del país a ninguna persona, sea o no un contribuyente. Solo un juez competente, por orden motivada y escrita, puede ordenar este impedimento.

Sobre este particular el Tribunal Superior Administrativo expresó que *la Dirección General de Migración no puede interponer un impedimento de salida a requerimiento del Fisco, pues se violan derechos fundamentales, como el principio constitucional de libertad de tránsito consagrado en la Constitución y que al violarse el principio de libre tránsito se quebrantó la seguridad jurídica.* (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.156-2008, de fecha 18 de diciembre del 2008, dictada en Amparo Constitucional)

VI.- Sanción por el Incumplimiento de los Deberes.

Con respecto al incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos y entidades ajenas a la Administración Tributaria, incluyendo a los Notarios Públicos, el artículo 263 del Código Tributario establece que todo funcionario público, ya sea estatal, municipal, de empresas públicas o de instituciones autónomas, entre otros, los Registradores de Títulos, Conservadores de Hipotecas, Director de Migración, y en general los funcionarios investidos de fe pública, que falten a las obligaciones que les impone este Código o leyes especiales, serán sancionados con multa de 5 a 30 salarios mínimos, sin perjuicio de la responsabilidad que les corresponda de acuerdo con la ley Administrativa o Penal Común.

En su artículo 264 el Código señala que las mismas sanciones previstas en el artículo 263 se impondrán al Banco Central, Bancos Comerciales, Asociaciones de Ahorros y Préstamos y demás instituciones financieras, así como a los síndicos y liquidadores de las quiebras que infrinjan las obligaciones que les impone este Código o leyes especiales tributarias.

CAPÍTULO V

Otras Consecuencias del Incumplimiento de los Deberes Formales

La relación jurídica tributaria que surge en virtud de los tributos es, como su nombre lo indica, una relación jurídica, obligatoria, no una relación de carácter moral o natural. Existe la obligación de pagar el tributo debido y el deber de ayudar 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, según se ha expresado. 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, literal g), del Código Tributario, son solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes “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.” Esta disposición puede abarcar a cualquier funcionario o empleado de la Administración Pública o de la Administración Tributaria e incluso a los Notarios Públicos.

En este sentido, por ejemplo, si se llega a determinar que un Notario Público tiene el deber formal de no instrumentar un acto relativo a una propiedad sin antes constatar o verificar que sobre esa propiedad no existen impuestos pendientes de pago, y aún así no constata o verifica esta situación, sino que, por el contrario, instrumenta ese acto, y posteriormente resulta que real y efectivamente el Impuesto a Propiedad Inmobiliaria que recaía sobre esa propiedad no había sido satisfecho, ese Notario Público podría ser responsable solidario con el contribuyente del pago de esos impuestos.

Por otra parte y en atención al artículo 11, literal i), que señala que son solidariamente responsables del pago de la obligación tributaria “los terceros que faciliten las evasiones del tributo por su negligencia o culpa” habría que admitir que cuando un funcionario público o 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 funcionario o 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 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 funcionarios públicos y entidades consignadas en el artículo 44 del Código Tributario, así como 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 artículo 40 de la Constitución, que indica que toda persona tiene derecho a la libertad y seguridad personal y por tanto nadie podrá ser reducido a prisión o cohibido de su libertad sin orden motivada y escrita de juez competente, salvo el caso de flagrante delito, lo cual le prohíbe a la Administración Tributaria impedir la libertad de un particular sin orden motivada y escrita de un juez competente, aún en los casos en que una ley adjetiva le otorgue ese derecho a la Administración.

Asimismo, el numeral 10 del artículo 40 de la Constitución consagra que no se establecerá el apremio corporal por deuda que no provenga de infracción a las leyes penales. Por lo tanto, ninguna ley tributaria puede establecer el apremio corporal, salvo el caso que se trate de infracción a la ley penal tributaria, como en los casos de delitos tributarios, pero siempre con orden motivada y escrita de un juez competente.

C) Responsables de la Infracción.

Responsable del incumplimiento de los deberes formales es aquel que de acuerdo con la ley debe cumplir el deber formal puesto a su cargo y no lo cumple. 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.”

En este sentido, cuando un tercero, sea o no funcionario público o del Fisco, por su culpa o dolo facilite una infracción tributaria de tipo delictual, será responsable por ese hecho y se le aplicará la misma sanción que al autor principal.

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.” Asimismo, el numeral 13 del párrafo del artículo 254 de este Código, prescribe 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) Competencia para Conocer y Juzgar la Infracción.

De conformidad con el artículo 205 del Código Tributario constituye Falta Tributaria el incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros, el incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria y el incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos, ajenos a la Administración Tributaria.

En materia de Faltas Tributarias no se aplica el principio del “no cúmulo de penas” consignado en el Código Penal, sino solo a los Delitos Tributarios. Al no tener una connotación constitucional la ley adjetiva puede disponer sobre este principio. En este sentido, el artículo 206 del Código Tributario expresa que cuando un mismo hecho configure más de una de las Faltas Tributarias señaladas en este Código, se sancionará independientemente cada una de ellas, si se trata de Falta. En materia delictual se aplicará el principio de no cúmulo de pena y se castigará con la pena mayor, salvo disposición contraria de esta Ley. Lo anterior significa que varias Faltas Tributarias se sancionan con varias sanciones distintas.

Por su parte, el artículo 218 del mismo Código Tributario señala que “las Faltas Tributarias serán conocidas y sancionadas por la Administración Tributaria, de acuerdo con el procedimiento señalado en el artículo 205 de este Código.” Sin embargo, el artículo 205 del Código Tributario no establece ningún procedimiento administrativo para sancionar las Faltas Tributarias, sino que únicamente señala aquellas Faltas Tributarias que son sancionadas pecuniariamente, entre las cuales citan las siguientes:

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

Los artículos 69 y siguientes del Código Tributario son los que se refieren al procedimiento administrativo que debe seguir la Administración Tributaria para aplicar sanciones pecuniarias por Faltas Tributarias. No obstante, recomendamos ver en esta misma obra la parte relativa a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

TÍTULO VIII

El Procedimiento ante la Administración Tributaria

Introducción

Tanto la Administración Tributaria como los contribuyentes o administrados requieren efectuar un conjunto de actos distintos con miras a ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones y deberes. En este sentido, en el ejercicio de sus potestades la Administración dictará actos administrativos, ejercerá su facultad de emitir normas generales, determinará de oficio la obligación tributaria, fiscalizará, sancionará y ejercerá actos tendentes a cumplir con sus deberes. Los sujetos pasivos, por su parte, estarán en la obligación de pagar los tributos, presentar declaración tributaria, inscribirse en los registros, etc., a la vez que exigirán el libre ejercicio de sus derechos, ya sea el de recurrir los actos que dicte la Administración o cualquier otro.

Para la ejecución de estos actos han sido consagrados los procedimientos administrativos que, de acuerdo con *García Mullin*, son un “conjunto de trámites, requisitos y formalidades que deben cumplirse en el desempeño de la función administrativa.” (Derecho Tributario Administrativo)

Cuando se sigue un determinado procedimiento este contribuye a la toma de decisiones, pues los hechos se ponderan con mayor detenimiento y se analizan las distintas alternativas disponibles. Constituye también un mecanismo para evitar la desviación y el exceso de poder por parte de la autoridad y una garantía para el administrado de que la decisión adoptada por la Administración Tributaria no ha sido respuesta a un acto irracional, impulsivo o arbitrario, permitiendo en muchos casos determinar si esa decisión ha sido fruto de la voluntad del órgano administrativo o de la voluntad personal de su titular. El procedimiento es una sucesión de actos que tienen características especiales, dirigidos a un efecto común, pero conservando cada uno de

ellos su individualidad. Todo procedimiento administrativo entraña los siguientes aspectos:

a) Un Esquema Bipolar.

El procedimiento reúne características de esquema bipolar porque el asunto en cuestión se resolverá dentro de la propia Administración, es decir únicamente entre esta y los administrados, sin intervención de terceros, árbitros o jueces.

b) No hay Irrevocabilidad de la Cosa Juzgada.

Se dice que una sentencia o resolución tiene irrevocabilidad de la cosa juzgada cuando aquel órgano que lo dictó no puede reconsiderar su propia decisión y cambiarla. En el procedimiento administrativo no se aplica esta irrevocabilidad, en principio, puesto que la Administración, aún después de haber dictado un acto o resolución, puede, a solicitud de los interesados, variar su dictamen, siempre que no perjudique a los interesados o lesione sus derechos y sujeto a plazos y condiciones, ya sea modificado o revocando el acto y cambiando o anulado sus efectos.

El proceso jurisdiccional, por su parte, es aquel que se desenvuelve ante órganos administrativos (Tribunal Administrativo, dentro de la Administración Pública) o judiciales (Tribunal Judicial Administrativo, dentro del Poder Judicial), que son órganos que actúan con independencia de la Administración Pública e imparcialidad, donde se respeta el debido proceso de ley. Se fundamentan en dos características esenciales:

1) Una Estructura Triangular.

El asunto conflictivo no se resuelve dentro del órgano de la Administración Pública que adoptó la decisión impugnada, sino por ante un órgano jurisdiccional, diferente e independiente de ella, ya sea administrativo o judicial. Así, el esquema se vuelve triangular, puesto que habrán tres entes distintos involucrados: La Administración, el Administrado y el Juez.

2) Existencia de la Autoridad de la Cosa Juzgada.

La sentencia o resolución que se dicta en un órgano jurisdiccional, ya sea administrativo o judicial, se convierte en irrevocable para el

órgano que lo dictó. El acto, resolución o sentencia tendrá el carácter de definitivo y solo un órgano superior puede modificarlo o revocarlo, en virtud de un recurso.

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

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

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

CAPÍTULO I

Aspectos Generales del Procedimiento Administrativo

I.- Posición de la Administración en el Procedimiento.

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

A) Como Parte Interesada.

La teoría de que la Administración Tributaria actúa como parte interesada frente a los sujetos pasivos y demás administrados pretende significar que la Administración tiene una doble personalidad: formal y sustancial. Se dice que ejerce en un sentido formal, porque su papel es actuar como acreedora frente a los contribuyentes, representando al Estado en su propósito estrictamente recaudador. A su vez, se afirma que tiene un carácter sustancial porque posee un cometido de justicia, correspondiéndole a ella vigilar el cumplimiento de la ley mediante la aplicación del Principio de Legalidad.

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

B) Como Parte Imparcial.

Esta teoría argumenta que la evolución del Derecho Tributario se traduce en desvincular el carácter formal y el sustancial por una

actuación imparcial, diciendo que la Administración debe fungir como acreedora, pero únicamente con el objetivo de hacer cumplir la ley. Así, el carácter de acreedora de la Administración le es dado por la ley, debiendo actuar solo con carácter sustancial y no formal.

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

De ese carácter imparcial con que debe actuar la Administración Tributaria se derivan algunos Principios del Procedimiento, los cuales serían:

1) Legalidad Objetiva.

La Administración Tributaria tiene que actuar para defender la norma establecida en la ley y no con un criterio financiero de recaudar. De este modo, cuando el contribuyente recurre una decisión lo hace bajo el único fundamento de que la Administración no cumplió con el mandato legal encomendado.

2) Verdad Material.

En todo proceso o procedimiento hay una verdad formal, en la cual los hechos no discutidos se consideran como ciertos, y una verdad material, en la que se investiga cómo realmente ocurrieron los hechos,

no conformándose con lo que se aporta, o sea con la verdad formal. En el Procedimiento Tributario Administrativo ni la Administración ni el Tribunal Contencioso pueden conformarse con verdades formales ni con presunciones o estimaciones, sino que deben buscar la verdad material, lo que en realidad ocurrió, aún en los casos en que los administrados no discutan los puntos específicos donde el Fisco investiga. La Administración tiene el deber de ir más allá de lo que invocan los contribuyentes. Es el llamado Principio de Verdad Material, muy aplicado por nuestro Tribunal Superior Administrativo.

3) Inquisitorio.

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

II.- Posición de los Administrados.

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

A) Papel de los Administrados.

Ha sido también muy discutido el título en que intervienen los administrados en los procedimientos. Mientras algunos autores consideran que actúan como partes, otros entienden que su papel es el de un simple colaborador de la Administración. Esta diferenciación no es solo pedagógica, puesto que dependiendo del título en que los administrados intervienen el procedimiento podrá ser de una de dos formas:

1) Bilateral, en el sentido de que existirán dos partes, la Administración y los administrados, caso en el cual el procedimiento sería dispositivo, limitándose la Administración a las pruebas que se aporten.

2) Unilateral, interviniendo los administrados no a título de partes, sino de colaboradores, lo cual arrojará la consecuencia de un procedimiento inquisitorio, pudiendo la Administración ir más lejos de los datos y pruebas que aporten los administrados y debiendo estos colaborar con la Administración en la búsqueda de la verdad material.

A nuestro entender no existe una realidad definida sobre cual de las teorías mencionadas debe primar, actuando la Administración en la práctica mediante un sistema mixto que considera en ocasiones a los contribuyentes como partes en el procedimiento y en otras como colaboradores. Así sucede, por ejemplo, cuando los contribuyentes deben inscribirse en los registros, casos en los cuales los administrados actúan como simples colaboradores; por el contrario, cuando recurren las decisiones de la Administración, esta los ve como partes en un proceso. Sin embargo, entendemos que por tener los tributos carácter de orden público regulados por la ley, el Fisco siempre tiene que actuar en la búsqueda de la verdad material, en un procedimiento inquisitivo.

B) Los Terceros.

En ocasiones las decisiones de la Administración Tributaria pueden afectar a los terceros. Así ocurre, por ejemplo, cuando se le otorga una exoneración de impuestos a un administrado, perjudicando a otras personas que se dedican a la misma actividad que el administrado exonerado, los cuales deben pagar el tributo. En casos como los anteriores se discute sobre la posición que ocupan los terceros dentro del procedimiento, surgiendo la interrogante acerca de si los mismos pueden o no intervenir en ellos.

Es así como se cuestiona acerca de si la Intervención de Terceros, procedimiento por medio del cual un tercero que puede resultar perjudicado en un proceso puede intervenir en él para hacer valer sus derechos o pretensiones, utilizado frecuentemente en los procesos civiles y comerciales, también puede intervenir en los procedimientos administrativos ante la Administración Tributaria. Sobre este particular

las legislaciones no contemplan nada respecto del área administrativa, aunque sí dentro de los procesos judiciales, de donde habría que recurrir a la doctrina, la cual dependerá de la teoría que predomine acerca de cuál es el papel de los administrados, es decir si estos actúan como partes o como simples colaboradores.

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

Por su parte la actual Ley No.351, de fecha 6 de agosto de 1964, sobre Casinos de Juegos de Azar, establece en su artículo 5 que las solicitudes de licencias de casinos hechas por ante el Ministerio de Hacienda deberán ser publicadas en un periódico de circulación nacional y que en un plazo de 10 días a contar de las mismas (tres publicaciones consecutivas) las personas o entidades que se sientan afectadas con la posible expedición de las licencias, podrán formular los reparos que crean pertinentes.

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

ante el órgano administrativo superior al que dictó el acto o un recurso contencioso administrativo en contra del mismo. Por nuestra parte, no creemos que proceda un recurso contencioso tributario contra un acto dictado por un órgano no tributario y del cual no se ha sido parte en el proceso.

Sin embargo, no encontramos ninguna disposición legal que le otorgue el derecho a un tercero a intervenir en un procedimiento en sede administrativa, con carácter de parte en el proceso, salvo que se trate de casos en los cuales ese derecho demuestre tener un interés fiscal, como los casos de solidaridad de la obligación tributaria

C) Caso Excepcional de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria es el órgano encargado por la ley para recaudar los tributos y velar por la correcta aplicación de la ley tributaria, aplicando correctamente las exenciones. No obstante, existen casos en que directorios u organismos que conocen de proyectos de incentivos fiscales aprueban concesiones a particulares más allá de lo que dice la ley o en violación a las propias leyes de incentivos en las cuales se amparan, resultando perjudicadas las recaudaciones fiscales. Ante la situación anterior se cuestiona acerca de qué puede tener el Fisco. Nosotros entendemos que en estos casos la Administración Tributaria puede elevar un recurso contencioso administrativo (no tributario), por ante el Tribunal Superior Administrativo en contra de la decisión o resolución que aprueba exenciones no consignadas en la ley o más allá de lo que establece la ley.

III.- Principios Esenciales del Procedimiento Administrativo.

Existe un conjunto de principios básicos que deben ser observados durante los procedimientos en sede administrativa. De estos principios pueden ser citados los siguientes:

1) Economía y Simplicidad.

Los procedimientos administrativos deben ser lo más económico posible, tanto para la Administración como para los contribuyentes. Asimismo, no deben sujetarse a complicaciones, gastos o formalidades

innecesarias, eliminando el requerimiento de actos formales o solemnes, es decir aquellos que son nulos si no se cumple con determinada formalidad. Además, los procedimientos deben gozar de celeridad, ventilándose con cierta rapidez, a los fines de que no ocasionen pérdidas de tiempo y dinero.

2) Informalismo.

Informalismo significa que los procedimientos han sido consagrados principalmente para garantía de los administrados, de donde se desprende que no todo acto de los administrados que se aparte de los procedimientos debe ser considerado nulo. Este informalismo no favorece a la Administración, por lo que esta se encuentra obligada a ceñirse a ellos, sin apartarse de los procedimientos establecidos, bajo pena de caer en la arbitrariedad.

3) Inquisitivo.

Se admite que en la búsqueda de la verdad material la Administración no solo puede actuar a pedido de los administrados, sino también de oficio, o sea por voluntad propia, buscando la verdad y la realidad de los hechos. Sin embargo, toda su actividad debe ser realizada dentro del ámbito legal de su competencia.

4) Publicidad y Reserva.

Los procedimientos no pueden realizarse a escondidas, sino a luz pública, pero sin que se viole el deber de reserva o secreto fiscal que tiene la Administración para con ciertos actos, datos o declaraciones que suministren los administrados o ella descubra en sus fiscalizaciones.

Recordemos que el artículo 47 del Código Tributario, al establecer el deber de Reserva a cargo de la Administración Tributaria, consigna que “las declaraciones e informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros por cualquier medio, en principio tendrán carácter reservado y podrán ser utilizadas para los fines propios de dicha administración y en los casos que autorice la ley.”

Asimismo, en cuanto a la Publicidad, el artículo 48 del Código Tributario prescribe que “los actos de la Administración Tributaria son en principio públicos. Los interesados o sus representantes y sus abogados tendrán acceso a las respectivas actuaciones de la Administración Tributaria y podrán consultarlas justificando tal calidad y su identidad; excepto respecto de aquellas piezas o documentos que la administración estime por decisión motivada mantener en reserva, o que por disposición de este Código o por sus normas especiales así se determine, así como también aquellos que por su propia naturaleza deban mantenerse en reserva.”

IV.- Clasificación de los Procedimientos.

Anteriormente se dijo que los procedimientos pueden clasificarse en dispositivos e inquisitivos, explicándose en qué consistía cada uno de ellos. Sin embargo, esta no es la única forma de clasificarlos, sino que existen otras que también son importantes de señalar. Dentro de las principales clasificaciones de los procedimientos se citan las siguientes:

A) De acuerdo al Acto que se Aplica.

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

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

El Anteproyecto de Código Tributario Dominicano contemplaba procedimientos generales y procedimientos especiales, estableciendo normas distintas para cada uno de ellos. Sin embargo, los redactores de nuestro vigente Código Tributario eliminaron esta clasificación, pero cometieron el error de dejar algunos vestigios de la misma, que hoy generan confusión. Así, por ejemplo, el Capítulo X del Título I del Código Tributario se titula “Procedimientos Administrativos Especiales.”

B) De acuerdo al Fin Perseguido.

1) Constitutivos: Estos procedimientos están dirigidos a la producción de actos administrativos.

2) Impugnativos: Tienden a discutir un acto que ya ha sido dictado. Los principales son los recursos.

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

C) De acuerdo a Quien lo Ejerce.

1) Unilaterales: Son aquellos procedimientos realizados exclusivamente por la Administración, como por ejemplo un ajuste o impugnación de una declaración tributaria.

2) Bilaterales: Son ejercicios por la Administración, pero teniendo como parte a los administrados. Dentro de estos procedimientos se pueden mencionar las citaciones a comparecer, los recursos y otros.

D) De acuerdo a la Iniciativa.

1) Por Iniciativa del Administrado: Es el administrado quien inicia el procedimiento o solicita su inicio, como por ejemplo una solicitud de exoneración de impuestos.

2) De Oficio: Es la propia Administración quien inicia el procedimiento, aún sin solicitud previa de los administrados, como ocurre en un acto de fiscalización o inspección.

CAPÍTULO II

Actuaciones ante el Fisco

En muchos casos el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea contribuyente o responsable, debe realizar gestiones, trámites, procedimientos y recursos por ante la Administración Tributaria, con la finalidad de presentar declaraciones tributarias, pagar el impuesto, hacer solicitudes, elevar recursos administrativos y otros.

1) Persona que Puede Actuar.

Señala el artículo 7 del Código Tributario que los contribuyentes y los responsables están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias y los deberes formales establecidos en este Código o en normas especiales, agregando en su párrafo II que “las obligaciones tributarias podrán ser cumplidas por medio de representantes legales o mandatarios.”

Con respecto a los deberes formales, el artículo 51 del Código Tributario expresa que estos deben ser cumplidos de la siguiente manera:

- a) En el caso de las personas naturales, personalmente o por representantes legales o mandatarios;
- b) En el caso de las personas jurídicas, por sus representantes legales o convencionales; y
- c) En el caso de las entidades o colectividades que no tengan personalidad jurídica, por las personas que administren los bienes y en su defecto por cualquiera de los integrantes de la entidad.

2) Procedimiento Sencillo e Informal.

Los procedimientos ante la Administración Tributaria son sencillos, simples, respetando los principios básicos del proceso administrativo de

economía, simplicidad, informalismo, búsqueda de la verdad, reserva y publicidad, antes estudiados.

3) No Requiere Ministerio de Abogado.

En ninguna parte el Código Tributario consigna si es o no necesario utilizar el ministerio de abogado para actuar en sede de la Administración Tributaria. Sin embargo, por no tratarse de un tribunal, sino de un órgano de la Administración Pública, el ministerio de abogado no es requerido ni en la práctica ni en la ley ni por la jurisprudencia para ninguna actuación en sede administrativa, ni siquiera para interponer el Recurso de Reconsideración o Reclamación ante la Administración Tributaria.

Mediante sentencia del Tribunal Superior Administrativo ha sido juzgado que *ante la Administración Tributaria no se requiere ministerio de abogado para actuar*. En efecto, por sentencia de No.94-99, de fecha 16 de noviembre de 1999, Boletín del TCT No.8, pág.245, este Tribunal ha declarado lo siguiente: "Considerando, que en cuanto a la solicitud planteada por el Magistrado Procurador General Tributario en su dictamen *ut supra*, citado, este tribunal entiende que la recurrente actuó correctamente al interponer su recurso, por ministerio de abogados, de conformidad con lo establecido en el artículo 180 del Código Tributario, que expresa: "En todos los casos los particulares tendrán que estar representados por abogados en los procedimientos ante el Tribunal Contencioso Tributario." Que antes de la vigencia del Código Tributario la costumbre era que tanto en sede administrativa como por ante la Cámara de Cuentas, en funciones de Tribunal Superior Administrativo, los asesores tributarios y financieros realizaran los trámites necesarios para interponer los recursos, ya que no se exigía el ministerio de abogado para realizar los mismos, hoy día aún cuando por ante la Administración no se requiere la representación de abogado, la misma es obligatoria por ante el Tribunal Contencioso Tributario, tal y como lo establece el artículo antes citado."

Lo anterior significa que en lo referente a las actuaciones del contribuyente por ante la Administración Tributaria, este puede actuar por sí mismo o a través de un representante, sin necesidad de hacerlo a través de un abogado. No obstante, nada impide que el interesado

pueda utilizar abogado si lo considera pertinente a sus intereses, aún cuando esto no sea un requisito legal.

En lo que respecta a la prueba, el artículo 60 del Código Tributario señala que en las gestiones y procedimientos de la Administración Tributaria serán admisibles todos los medios de prueba aceptados en derecho y que sean compatibles con la naturaleza de aquellos trámites.

CAPÍTULO III

Distintas Solicitudes Administrativas de los Particulares

Aunque muchos de estos temas fueron tratados con mayor amplitud en capítulos precedentes, conviene mencionar algunas generalidades sobre distintas solicitudes que tienen que hacer al Fisco los contribuyentes.

I.- Comprobantes Fiscales.

El artículo 50, literal k), del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, de Rectificación Fiscal, establece que todas las personas físicas o jurídicas que realicen operaciones de transferencia de bienes o presten servicios a título oneroso o gratuito, deberán emitir comprobantes fiscales por las transferencias u operaciones que efectúen. Previo a su emisión, los mismos deben ser controlados por la Administración Tributaria de acuerdo con las normas que ella imparta.

Mediante Reglamento No.254-06 se regula todo lo concerniente a los comprobantes fiscales. En este Reglamento se establece lo siguiente:

1) Facturas que generan crédito fiscal y/o sustentan costos y gastos: Son los comprobantes fiscales que registran las transacciones comerciales de compra y venta de bienes y/o servicios, y permiten al comprador o usuario que lo solicite, sustentar gastos y costos o crédito fiscal para efecto tributario.

2) Facturas a consumidores finales (sin valor de crédito fiscal): Son los comprobantes tributarios que acreditan la transferencia de bienes, la entrega en uso o la prestación de servicios a consumidores finales.

En la actualidad los comprobantes fiscales pueden ser preimpresos por imprentas autorizadas por la DGII, imprimirse directamente por el contribuyente que los emite o ser vendidos directamente por el Fisco. En todos los casos los comprobantes fiscales deberán tener un número

que es otorgado por la propia DGII y en consecuencia solo esta puede autorizar los comprobantes fiscales, siendo estos comprobantes o facturas los únicos que tienen valor para los fines tributarios.

En los casos en los cuales el propio contribuyente decida emitir por medios electrónicos sus comprobantes fiscales, este deberá solicitarle a la DGII la debida autorización y en estos casos la DGII le asignará los números de comprobantes fiscales que puede utilizar. Esta solicitud se hace mediante el Formulario FNCF-01, de solicitud de autorización de números de comprobantes fiscales, el cual es suplido gratuitamente por la DGII, o a través de la Oficina Virtual de la DGII, es decir vía la Internet.

II.- Exención de Anticipos.

De conformidad con el artículo 314 del Código Tributario las personas físicas y morales deben pagar todos los años al Fisco anticipos del Impuesto sobre la Renta, los cuales se calculan tomando en cuenta los beneficios obtenidos en el año anterior.

1) Personas Jurídicas y Negocios de Unico Dueño.

Señala el artículo 314 del Código que todos los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que fueren personas jurídicas y negocios de único dueño, cuya tasa efectiva de tributación sea menor o igual a 1.5%, pagarán sus anticipos correspondientes sobre la base de doce cuotas mensuales iguales, resultantes de aplicar el 1.5% a los ingresos brutos declarados en el año fiscal anterior. Las personas jurídicas y negocios de único dueño cuya tasa efectiva de tributación sea mayor de 1.5%, pagarán mensualmente como anticipo la doceava parte del impuesto liquidado en su declaración anterior.

2) Personas Físicas.

Con respecto a las personas físicas el párrafo I de este artículo 314 dispone que "en el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas los anticipos serán calculados sobre la base del 100% del impuesto liquidado en su ejercicio anterior y pagados en los meses y porcentajes siguientes: sexto mes 50%; noveno mes 30% y decimosegundo mes 20%."

Asimismo, en su párrafo V se indica que las personas físicas no pagarán el anticipo establecido cuando la totalidad de sus ingresos haya pagado impuesto sobre la renta por la vía de la retención y que cuando solo una parte de las rentas de la persona física haya pagado el impuesto por la vía de la retención, el anticipo se aplicará sobre la porción de impuesto que no ha sido objeto de retención.

3) Solicitud de Exención.

En razón de que no todos los años el contribuyente tiene beneficios o podría producirse una reducción significativa de los mismos, el párrafo IV de este artículo 314 expresa que “los contribuyentes que demuestren una reducción significativa de sus rentas en el ejercicio corriente podrán solicitar, por lo menos quince (15) días antes del vencimiento, la exención total o parcial de efectuar el anticipo previsto en este artículo. La Administración Tributaria podrá acoger esta solicitud siempre que, a su juicio, existan causas de fuerza mayor o de carácter extraordinario que justifiquen la imposibilidad de realizar dichos pagos.”

De esta manera, cuando un contribuyente advierta que durante el transcurso del año fiscal no tendrá los mismos beneficios del año anterior, por el cual les fueron calculados los anticipos a pagar, podrá solicitarle a la DGII la exención total de los anticipos o una reducción de los mismos.

III.- Certificaciones.

Para realizar muchas de sus actividades y transacciones algunas disposiciones legales y reglamentarias le exigen al contribuyente demostrar que se encuentra al día en el pago de sus obligaciones tributarias y en el cumplimiento de sus deberes formales. Así, por ejemplo, una solicitud de Certificación de Inmueble al Día para poder vender o hipotecar un inmueble, donde el Fisco hace constar si ese inmueble se encuentra registrado en la DGII y su valor mínimo para fines del Impuesto sobre Operaciones Inmobiliarias.

Además, en muchos casos, sobre todo referentes a licitaciones de compras o contrataciones con instituciones del Estado, se exige que la empresa interesada se provea de una certificación de la DGII donde

se haga constar que dicha empresa se encuentra al día en el pago de sus obligaciones tributarias y sus deberes formales. Para estos fines el interesado debe dirigirle una simple carta a la DGII, firmada por el interesado, solicitándole la expedición de una certificación de impuestos al día o regularidad fiscal. Esta carta se deposita en el departamento de recibo de correspondencia.

IV.- Prórrogas.

Debido a múltiples factores, ya sea falta de dinero para pagar, atraso en la contabilidad y otros el contribuyente no puede cumplir en tiempo hábil con el pago de sus tributos o con la presentación de las declaraciones exigidas por la ley, viéndose forzado a solicitarle al Fisco prórrogas, ya sea para pagar o declarar. En estos casos la solicitud de prórroga se hace mediante simple carta dirigida a la DGII, motivando las razones del atraso y la necesidad de una prórroga, debiendo ser firmada por el interesado. Esta carta se deposita en el departamento de recibo de correspondencia.

Para ampliar sobre el estudio de las prórrogas conviene ir en esta misma obra al capítulo dedicado al Pago de la Obligación Tributaria.

V.- Aportes en Naturaleza a Sociedades.

Cuando se hacen aportes en naturaleza a una sociedad, los inmuebles aportados pueden ser traspasados a la sociedad aportada sin necesidad de pagar el 3% de Impuesto sobre Operaciones Inmobiliarias, consignado en la Ley No.831, sobre actos Intervenidos ante el Registro de Títulos. Sin embargo, para proceder a traspasar los inmuebles aportados exentos del impuesto, se requiere de una certificación de la DGII, para lo cual la sociedad aportada deberá solicitar una Certificación de No Objeción a que dichos aportes en naturaleza se efectúen exentos del indicado impuesto. La solicitud puede hacerla el Presidente o Gerente General de la sociedad aportada o el abogado que está gestionando el aporte en naturaleza, mediante simple carta anexando los documentos que demuestren los aportes.

Esta certificación de no objeción es exigida por el Registrador de Títulos al momento de depositarse en dicha Oficina los documentos

correspondientes para hacer el traspaso del título o matrícula que ampara la propiedad del inmueble aportado.

VI.- Reembolso.

Cuando un contribuyente paga impuestos que no debe pagar o paga más impuestos que aquellos que legalmente debe pagar, es decir paga en exceso, tiene derecho a solicitarle al Fisco la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso. En efecto, el artículo 68 del Código Tributario dispone que “el pago indebido o en exceso de tributos, recargos, intereses o sanciones pecuniarias, dará lugar al procedimiento administrativo de reembolso por ante la Administración Tributaria. En caso de que el contribuyente no se sintiere satisfecho en sus pretensiones, podrá incoar la acción de repetición o reembolso del mismo.”

En otras palabras, el interesado tiene dos vías jurídicas para exigir reembolso: Una en Sede Administrativa, es decir ante la Administración Tributaria deudora, a la cual debe recurrir en primer lugar; y otra ante el Tribunal Superior Administrativo, mediante una Acción en Repetición o Acción en Reembolso, que procede únicamente en aquellos casos en que el contribuyente no se sintiere satisfecho con la respuesta dada por la Administración Tributaria o el silencio de ésta.

Anteriormente, al tratar sobre el Pago de la Obligación Tributaria, vimos con detenimiento la Solicitud de Reembolso ante la Administración Tributaria y más adelante, en esta misma obra, trataremos sobre la Acción en Repetición del Pago Indebido o en Exceso, en la parte referente a Los Recursos.

CAPÍTULO IV

Etapas del Procedimiento Tributario Administrativo

El procedimiento tributario es un conjunto de actos que se ejecutan con el fin de lograr un objetivo común, un acto final, la determinación correcta de la obligación tributaria. Ante la Administración Tributaria se realiza la determinación de la obligación tributaria, pero ante los tribunales se puede discutir su validez. Por lo tanto, es nuestra opinión que la determinación de la obligación tributaria no es un acto jurisdiccional, que se realiza ante un tribunal, sino un acto que se realiza en sede administrativa, ya sea por autodeterminación o por determinación de oficio. Debido a este conjunto de actos el procedimiento tributario en sede administrativa se compone de tres etapas básicas: La comparecencia, la notificación y la prueba.

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

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

Sección I

La Comparecencia ante la Administración Tributaria

En Derecho Tributario se entiende por comparecer el acto mediante el cual el administrado, ya sea contribuyente, responsable o tercero interviene ante la Administración Tributaria, sea a solicitud del Fisco o por iniciativa propia, como parte interesada en un procedimiento determinado. De este modo, la comparecencia puede hacerse por iniciativa de la Administración (de oficio) o por iniciativa de los administrados.

A) Condiciones para Comparecer.

Para que un administrado pueda comparecer por ante la Administración Tributaria se requieren las siguientes condiciones:

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

B) Formas de Comparecer.

En vista de la importancia que reviste el tema hay que analizar las formas en que puede comparecer el administrado, es decir si este puede hacerlo personalmente, por medio de un apoderado o a través de un abogado. Señala el párrafo II del artículo 7 del Código Tributario que “las obligaciones tributarias podrán ser cumplidas por medio de representantes legales o mandatarios.” Lo anterior implica que el contribuyente o responsable puede cumplir sus deberes y obligaciones tributarias de las siguientes maneras:

- 1) Personalmente;
- 2) A través de un Representante o Apoderado; y
- 3) A través de un Abogado, aunque no es necesario.

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

En razón de que en una entidad, ya sea comercial o sin fines de lucro, no es frecuente que el representante legal estatutario, generalmente el Presidente o Gerente, sea quien tenga más conocimiento acerca de los asuntos contables y fiscales, debe considerarse que la sociedad puede otorgar poder a una persona física, ya empleada o no de la misma, para que la represente ante la Administración Tributaria. En la mayoría de los casos una sociedad comercial comparece al Fisco a través de sus contadores o auditores, pues estos son los que más conocen sobre los estados financieros e impositivos de estas. No obstante, para tratar asuntos de gran importancia en los cuales hay que tomar decisiones, acciones o comparecer por escrito es normal que la empresa comparezca a través de su Presidente, Gerente o Administrador.

Con respecto a las personas físicas igual solución parece justa, en el sentido de que esta puede comparecer ante la Administración Tributaria personalmente o a través de un representante o apoderado.

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

Cuando es la Administración Tributaria que mediante carta u otro acto requiere la comparecencia, es aconsejable que el interesado, al acudir por ante la Administración, requiera que esta le selle o firme una copia de la solicitud de comparecencia o de cualquier escrito que deposite el administrado, haciendo constar la fecha de su presentación o comparecencia, a los fines de probar que se cumplió con la comparecencia y así evitar posibles sanciones.

C) Sanción por No Comparecer.

De conformidad con el literal j) del artículo 50 del Código Tributario es un deber formal de los contribuyentes, responsables y terceros

“concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida”, constituyendo la no comparecencia la infracción de Falta Tributaria, a la luz del párrafo del artículo 254, numeral 14, del mismo Código, que establece que constituyen casos de incumplimiento de los deberes formales “la negativa a comparecer ante la Administración Tributaria, cuando su presencia es requerida.”

Por su parte el artículo 257 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, expresa que el incumplimiento de los deberes formales será sancionado con multa de 5 a 30 salarios mínimos, independientemente de las sanciones accesorias de suspensión de concesiones, privilegios, prerrogativas y ejercicio de actividades o clausura de locales, según se establezcan las circunstancias agravantes en el caso.

Sección II

La Notificación de la Administración Tributaria

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

En vista de la importancia que reviste el tema de la notificación para los efectos tributarios, conviene analizar el tema de dos maneras:

1) Teoría General de la Notificación, en la cual se verán los requisitos generales y los distintos tipos de notificaciones posibles que pueden servir para que el Fisco efectúe sus notificaciones; y

2) La Notificación en la legislación dominicana, en especial en el Código Tributario.

Subsección I

Teoría General de la Notificación

I.- Teoría del Acto Receptivo.

Existe una teoría que afirma que la notificación es un simple acto de constancia, diferente al acto en sí mismo, con lo cual el acto podría surtir sus efectos independientemente de la notificación. Contra este pensamiento ha surgido la teoría del acto receptivo, que considera que la notificación completa el acto y que el mismo no se perfecciona si no ha habido una notificación. La teoría del acto receptivo establece que un acto no es eficaz si este no es recibido por su destinatario. Para sustentar esta teoría sus seguidores estiman que una determinación de oficio interrumpe la prescripción no al momento de hacerse la determinación, sino al instante de ser notificada, por lo cual consideran que la notificación es lo que hace que el acto produzca sus efectos.

Pero no todo acto administrativo para que surta efecto requiere ser notificado, sino únicamente aquellos que afecten los intereses de los administrados, ya sea exigiéndoles el cumplimiento de obligaciones o deberes o concluyendo un procedimiento del cual se tenga un interés directo.

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

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

tipificadas expresamente por la ley y no dejadas al libre albedrío o discreción del Fisco.

A nuestro entender resultan muy claras y precisas las palabras de *Menéndez Moreno* en su obra *Derecho Financiero y Tributario*, cuando afirma que “en cuanto a los medios para practicar las notificaciones, cabe decir que siempre que permita la constancia de la recepción, de la fecha, de la identidad de quien recibe la notificación y del contenido del acto, se puede realizar por cualquier medio.”

II.- Requisitos de la Notificación.

Toda notificación debe reunir condiciones mínimas para su validez, dentro de las cuales se citan las siguientes:

A) Contenido.

En términos generales las legislaciones administrativas y tributarias más avanzadas exigen como requisitos esenciales mínimos que toda notificación contenga las siguientes menciones e informaciones:

- 1) Hacerse por escrito;
- 2) Debe contener la fecha de la notificación;
- 3) Hacerse en la persona o domicilio del notificado;
- 4) Debe contener el texto completo del acto administrativo que se notifica;
- 5) Señalar si el acto tiene carácter definitivo y en caso negativo señalar los recursos y plazos de que dispone el administrado para impugnarlo, si lo considera pertinente; y
- 6) Indicar la identidad de la persona que recibe la notificación.

Teniendo la notificación un carácter estrictamente formal, regulada por la ley, y cuya importancia es capital para la eficacia del acto administrativo, el derecho de defensa y la interposición de recursos administrativos y judiciales, su validez dependerá del cumplimiento de las normas legales establecidas. Por lo tanto, una notificación insuficiente o defectuosa, que no haya sido realizada con sujeción a los

requisitos exigidos por la ley, puede adolecer de vicios que acarreen su inexistencia o inmediata nulidad y en consecuencia incapaz de producir sus efectos.

Sin embargo, hay casos excepcionales en los cuales una notificación viciada de irregularidades puede producir los efectos deseados. Estos casos son los siguientes:

a) Cuando el interesado hace saber a la Administración por cualquier medio, ya sea carta, recurso, etc., los defectos o errores de la notificación recibida y siempre y cuando esos defectos o insuficiencias puedan ser subsanados, caso en el cual se considerará ese momento como la fecha de recibo de la notificación, a los fines de producir efectos jurídicos; y,

b) Cuando los defectos de que adolece la notificación son irrelevantes y por ende no causan perjuicios al notificado.

Algunas legislaciones contemplan forma de suplir las notificaciones, permitiendo avisos en periódicos o en publicaciones oficiales, tales como Gacetas, Boletines Judiciales y otros, casos en los cuales se prevé que las mismas deben contener las enunciaciones básicas de una notificación normal.

B) Lugar.

Toda notificación debe practicarse en un lugar determinado. Este lugar debe ser hábil, entendiéndose por ello la persona misma del notificado, su domicilio, sea este el domicilio real o aquel elegido por el propio administrado, su trabajo, su residencia y en ciertos casos, en la propia Administración por constancia de recibido y hasta por vía virtual o internet. Todo depende de la legislación de cada país.

C) Tiempo.

Es el momento en el cual puede practicarse la notificación. Se considera que la misma debe hacerse en tiempo hábil, es decir en día y hora laborable, no feriado, y dentro del plazo señalado por la ley. Algunas legislaciones establecen que si la notificación de una actuación se efectuara en un día no laborable, o en días en que la Administración Tributaria no desarrolle actividades por cualquier causa, se entenderá

realizada en el primer día laborable siguiente. En ese sentido, para que una notificación tenga validez y surta sus efectos, es necesario que se realice en día y hora hábil, dentro de los plazos señalados por la ley.

D) Forma.

La notificación debe hacerse en la forma que determine la ley. Normalmente puede hacerse en manos del interesado o de su representante o por cualquier persona que se encuentre en el domicilio del notificado. Son muchas las formas de notificar los actos o resoluciones, siendo las más importantes las siguientes:

1) A Persona.

Es aquella notificación que se hace en la misma persona de su destinatario, sin tener en cuenta el lugar donde este se encuentre. Esta forma de notificación ofrece mayor garantía, pues implica seguridad de que el notificado recibió el acto. Algunas legislaciones consagran que el acto sea firmado por su destinatario, debiendo hacerse constar la negativa a firmar en caso de que éste se rehusare.

2) A Domicilio.

Como su nombre lo indica, es aquella notificación que se hace en el domicilio del destinatario, ya sea entregándose una copia del acto personalmente al notificado o con un pariente o empleado o incluso, en ciertas ocasiones, con un vecino. Algunas legislaciones establecen que para fines tributarios se puede considerar como domicilio del sujeto pasivo aquel que se indique en la actuación de que se trate o el que conste en su última declaración del tributo respectivo.

3) Por Fax y Correo Electrónico.

Aunque su validez es cuestionable, algunas legislaciones permiten que la Administración Tributaria puede utilizar los mecanismos de la tecnología moderna, tales como fax y correos electrónicos para practicar notificaciones sencillas, tales como citaciones a comparecer por ante la Administración, avisos y otros.

4) Por Correspondencia.

Este tipo de notificación se lleva a cabo utilizando el correo postal. La Administración Tributaria entrega el acto de notificación al correo nacional para que este se encargue de notificarlo al interesado, ya sea a través del procedimiento normal de entrega de correspondencia, de entrega especial o correo certificado. Debido a la garantía requerida para este tipo de acto lo frecuente es que se utilicen la entrega especial y el correo certificado con acuse de recibo, aunque es sabido que en un país como el nuestro donde el sistema de correo es deficiente, lo normal es que esa deficiencia arrastre consigo una frágil garantía para esta forma de notificación.

a) Notificación por Correspondencia Postal de Entrega Especial.

Es hecha por un funcionario de la Dirección General de Correos en el domicilio del interesado, dejando el documento o acto a notificar con la persona adulta a quien le fuere entregado. En caso de no encontrar persona alguna o de negativa a la recepción o firma del acto o documento que se notifica, el funcionario actuante levantará acta consignando esta circunstancia, la cual valdrá notificación. Debe dejarse constancia de la fecha en que la correspondencia fue entregada a Correos por la Administración Tributaria.

b) Notificación por Correspondencia Postal Certificada.

Se hace mediante el envío a Correos del documento o acto que deba ser notificado, con aviso especial de retorno, el cual debe ser firmado por la persona a quien le fue entregado el acto por parte del funcionario de Correos y el cual servirá de prueba de la notificación.

5) Por Constancia Escrita.

Este tipo de notificaciones se efectúa en el domicilio del administrado, donde el acto es llevado y entregado por un miembro de la Administración Tributaria, haciéndose constar en acta la fecha de la entrega y en ocasiones la firma del interesado. Este tipo de notificación es el caso típico de la notificación a domicilio del interesado, mencionado

más arriba, por el cual la Administración Tributaria misma es quien hace entrega del acto de notificación, a través de uno de sus empleados dotado de fe pública, pero en estos casos se solicita la firma de la persona que lo recibió, como acuse de recibo.

6) Por Constancia Administrativa.

Siendo una de las formas que más garantía ofrece para la Administración como para el contribuyente, este tipo de notificación consiste en enviarle una carta o telegrama al administrado informándole que debe acudir a la Administración Tributaria en un plazo determinado, a recibir una notificación. Transcurrido el plazo señalado sin que el interesado haya pasado por la Administración a notificarse, esta se reputará realizada, haciéndose constar en el expediente tal situación.

7) Notificación por Aviso.

También conocida por notificación por edicto, consiste en publicar en un periódico de circulación nacional o en publicaciones oficiales, como gaceta oficial, boletín judicial y otros un extracto de la notificación al administrado. Este tipo de notificación es generalmente utilizado para casos excepcionales previstos en la ley o cuando se desconozca el domicilio del interesado.

En el derecho común las notificaciones a domicilio desconocido del demandado se realizan por ante el Procurador Fiscal del último domicilio conocido de la persona a demandar. Entendiendo como ineficiente este tipo de norma, ya que generalmente el demandado no llega a conocer que fue notificado por ante el ministerio público, el Derecho Tributario tiende a separarse en este aspecto del derecho común, contemplando normas que permiten a la Administración Tributaria, en caso de desconocer el domicilio del administrado, publicar edictos en periódicos que suplan la notificación a domicilio.

8) Notificación Tácita.

En algunos casos un administrado a quien debe notificársele un acto realiza actuaciones en las cuales manifiesta tener conocimiento de ese acto, aún sin haberse efectuado la notificación del mismo o haberse

efectuado de manera irregular o defectuosa. Es el caso por ejemplo, del administrado que se entera de que un acto o resolución en su contra ha sido dictado y sin esperar notificación eleva un recurso impugnando su contenido.

Siendo el objetivo fundamental de la notificación darle a conocer al administrado algo de su interés, y manifestando éste hechos o circunstancias que dan a entender que tiene pleno conocimiento del acto, la ley considera que efectuar una notificación en casos como estos sería realizar trámites burocráticos innecesarios y entiende que estas actuaciones constituyen verdaderas notificaciones tácitas.

No obstante, la Administración Tributaria debe tener mucho cuidado cuando aplique normas de esta naturaleza, ya que hay actuaciones de un contribuyente que podrían dar a entender pleno conocimiento de un acto, cuando en realidad no es así, o casos en los que el conocimiento que sobre el acto tiene el administrado es parcial, erróneo o mal interpretado. Igual confusión podría plantearse cuando en virtud de una notificación defectuosa el administrado manifiesta tener conocimiento pleno de la misma, pero luego se descubre que dicha notificación carecía de otros elementos importantes que ese administrado realmente desconocía, ya que el acto era incompleto. Es esta la razón por la cual la Administración no puede presumir notificación tácita *prima facie* en ciertos casos, sino proceder a una notificación correcta, que reúna las condiciones legalmente requeridas para su validez

Subsección II

La Notificación en la Legislación Tributaria Dominicana

A) Actuaciones de la Administración Tributaria.

De conformidad con el artículo 54 del Código Tributario “las actuaciones de la Administración Tributaria se materializan por medio de hechos y actos emanados de funcionario competente, destinados a producir los efectos jurídicos propios de la naturaleza del acto.” Esto significa lo siguiente:

1) La Administración Tributaria requiere manifestar su voluntad, ya sea de oficio al cumplir con sus funciones o a pedido o solicitud de los particulares;

2) Las actuaciones del Fisco se materializan o ejecutan por medio de hechos y actos. No obstante, en todos los casos se trata de verdaderos actos administrativos;

3) Para que los hechos o actos que materializa la Administración Tributaria puedan tener efectos jurídicos estos deben provenir, no de cualquier empleado o funcionario, sino de aquellos que tengan competencia para producir esos hechos o actos; y

4) Con respecto a las notificaciones, que son actuaciones de la Administración Tributaria, estas deben ser realizadas por funcionario competente, de lo contrario no producirían efectos jurídicos.

B) Las Notificaciones.

1) Formas de Notificación.

Señala el artículo 55 del Código Tributario, modificado por Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, que las notificaciones de la Administración Tributaria se practicarán de la siguiente manera:

- a) Personalmente;
- b) Por Telegrama;
- c) Por Correspondencia Certificada con Aviso de Recibo;
- d) Por Constancia Escrita; o
- e) Por Correo Electrónico, Fax o cualquier otro medio electrónico de comunicación que establezca la Administración con el contribuyente.

Agrega este artículo 55 que en los casos de notificaciones escritas las mismas se harán por delegado de la Administración a la persona correspondiente o en el domicilio de esta. Asimismo, en su párrafo I este artículo 55 establece que las notificaciones que se realicen de manera directa o personal por funcionario actuante o alguaciles ministeriales, se practicarán entregando personalmente al notificado o en su domicilio, copia íntegra de la resolución, acto o documento de que se trate, dejando constancia del día, hora y lugar en que se practicó la notificación, así como el nombre de la persona que la recibió.

De conformidad con lo anterior, cuando se trate de notificaciones escritas, es decir aquellas que se hacen personalmente, por telegrama, por correspondencia certificada con aviso de recibo o por constancia escrita, o sea que no son notificaciones virtuales como serían las notificaciones por correo electrónico, fax o cualquier otro medio electrónico de comunicación, las mismas deben hacerse a través de los siguientes medios:

a) Por Delegado o Funcionario Actuante de la Administración; o

b) Por Acto de Alguacil.

A su vez, cuando se trate de notificaciones que se realicen a través de Funcionario Actuante de la Administración Tributaria o de Alguaciles Ministeriales requeridos por el Fisco, estas notificaciones deben hacerse de la siguiente manera:

a) En la Persona del Notificado; o

b) En el Domicilio del Notificado.

En estos casos de notificación escrita la ley exige que el funcionario o alguacil actuante cumpla con los siguientes requisitos:

a) Que le deje al notificado una copia íntegra de la Resolución, Acto o Documento que se está notificando;

b) Que deje constancia del día, hora y lugar en que se practicó la notificación; y,

c) Que deje constancia del nombre de la persona que recibió la notificación.

2) Negativa a Recibir la Notificación.

El párrafo II del artículo 55 del Código Tributario manifiesta que en caso de que la persona a ser notificada se niegue a recibir dicha notificación, el funcionario actuante de la Administración Tributaria levantará un acta dando constancia de dicha circunstancia y dejará en el sitio una copia del acta levantada, lo cual valdrá notificación.

3) Efectos Jurídicos.

Con respecto a los efectos jurídicos de la notificación el párrafo III del indicado artículo 55 prescribe que las notificaciones realizadas por

el funcionario actuante de la Administración Tributaria, así como las realizadas por telegrama, correo electrónico, fax, o cualquier otro medio electrónico, producirán los mismos efectos jurídicos que las practicadas por los alguaciles o ministeriales.

Sin embargo, la anterior disposición podría ser controversial y peligrosa si la misma no es interpretada correctamente, pues si bien es cierto que la notificación efectuada a través de un Delegado o Funcionario de la Administración Tributaria investido con fe pública tiene los mismos efectos que la notificación hecha por ministerio de alguacil, debe tenerse mucho cuidado con los otros tipos de notificación, pues estos no ofrecen garantías de haberse notificado correctamente ni haberse recibido correctamente o con todos los anexos que puede contener una notificación, a menos que el notificado manifieste de manera expresa que recibió la notificación por fax o correo electrónico y que la recibió completa y a conformidad.

Debemos tener presente que la importancia de la notificación es tal que los plazos para recurrir un acto administrativo, por ejemplo de determinación de la obligación tributaria o una resolución de reconsideración, empiezan a computarse a partir del recibo de dicha notificación por parte del interesado y que por falta de notificación o de no haberse recibido correctamente, los plazos pueden caducar.

Por lo tanto, cuando se trate de notificaciones de esencial importancia para los contribuyentes y responsables debe partirse de la idea de que estas notificaciones deben hacerse por los medios que mayor garantía ofrezcan a los particulares, que son a través de Delegado o Funcionario de la Administración Tributaria o de ministerio de alguacil y que deben hacerse en la persona del notificado o en su domicilio, dejando las otras notificaciones por fax o correo electrónico para avisos, informaciones y otras.

4) Dirección Electrónica.

El párrafo IV del artículo 55 del Código Tributario consagra disposiciones especiales respecto de las notificaciones a través de correo electrónico, señalando que la Administración Tributaria podrá establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente una dirección electrónica en Internet o buzón electrónico para cada uno de los contribuyentes

y responsables, a efecto de remitirles citaciones, notificaciones y otras comunicaciones en relación a sus obligaciones tributarias, o comunicaciones de su interés, cuando correspondan.

Agrega esta disposición que en los casos de cambio de la dirección electrónica en Internet del contribuyente el mismo deberá comunicarlo a la Administración Tributaria en el plazo establecido en el artículo 50 del Código Tributario. El literal e) del artículo 50 expresa que es deber del contribuyente comunicar los cambios de domicilio, dentro de los 10 días posteriores a la fecha en que se realicen estos cambios. El contribuyente que decida poner fin a su negocio por venta, liquidación, permuta o cualquier otra causa deberá comunicarlo a la Administración Tributaria en un plazo de 60 días para lograr la autorización pertinente al efecto.

Añade el referido párrafo IV del artículo 55 que el incumplimiento de este deber formal de comunicar el cambio de domicilio electrónico será sancionado de conformidad con el artículo 257, es decir con multa de 5 a 30 salarios mínimos, independientemente de las sanciones accesorias de suspensión de concesiones, privilegios, prerrogativas y ejercicio de actividades o clausura de locales, según se establezcan las circunstancias agravantes en el caso.

Sección III

La Prueba en Sede Administrativa

Conocida también como el acto de instrucción por excelencia, la prueba consiste en demostrar la correncia o no de determinados hechos o actos y la existencia del derecho. Los medios de prueba son, entonces, aquellos medios que la ley permite emplear para intentar convencer al juez o decisor de que nuestros argumentos son ciertos y ajustados a la ley, pues aún cuando la ley se presuma conocida, en ocasiones hay que demostrar su existencia y vigencia. Como dice *Capitant* en su Vocabulario Jurídico, la prueba es la “demostración de la existencia de un hecho material o de un acto jurídico, en las forma admitidas por la Ley.”

En el campo jurídico, en el cual se incluye el estudio del Derecho Tributario, no basta con alegar la ocurrencia de un hecho o acto para que se acepte como cierto, sino que es necesario además aportar datos e

informes que sustenten la realidad de ese acto o hecho. Estos elementos de sustentación se conocen como los medios de prueba.

En muchas ocasiones tanto la Administración Tributaria como los administrados van a argumentar aspectos relacionados con el presupuesto de hecho tipificado por la ley, el hecho generador del tributo, la base imponible, la alícuota, las exenciones, el pago del tributo y otros muchos asuntos que envuelven este universo jurídico tributario que surge como consecuencia de la tributación, debiendo en cada caso apoyar los argumentos invocados sobre bases sólidas que testifiquen la verdad de los mismos.

Sobre la prueba las legislaciones de los distintos países varían de acuerdo al sistema legal implementado, pudiendo regularse de una de estas tres formas:

- 1) La prueba siempre es admitida y en todas las fases del procedimiento, aún antes de dictarse el acto administrativo;
- 2) La prueba solo es admisible a nivel de recursos administrativos ante la Administración Tributaria; y,
- 3) La prueba únicamente es permitida en los procesos judiciales.

Debido a la importancia que reviste para nuestro estudio el tema de la prueba en materia tributaria, hemos dividido el mismo en dos partes distintas:

- a) La Teoría General sobre la Prueba; y
- b) La Prueba en el Código Tributario.

Subsección I

Teoría General de la Prueba

I.- Objeto de la Prueba.

Cuando se habla del objeto de la prueba se hace referencia al problema que se plantea de saber qué debe probarse, es decir cuáles circunstancias deben ser sustentadas por un medio de prueba contemplado por la ley.

1) La Ley.

La presunción de que toda persona conoce la ley, convertida en un principio general, es aplicada de forma cabal en el Derecho Tributario. De este modo, se entiende que el derecho, sea ley, reglamento u otra disposición jurídica de carácter general, no requiere ser aprobado para aceptar su existencia, salvo en lo que respecta al derecho extranjero, que no goza de presunción de conocimiento y habría que demostrarlo.

Sin embargo, a los fines prácticos hay que tener en cuenta que esta presunción de conocimiento de la ley no es exactamente una verdad indiscutible, sino que en la gran mayoría de los casos la realidad es el desconocimiento de las normas jurídicas, sobre todo tratándose de normas tributarias que generalmente son complejas y cambiantes, tanto así que el propio Código Tributario en su artículo 216, numeral 3, entiende como una causa excluyente de la responsabilidad por infracciones tributarias “el error excusable en cuanto al hecho que constituye el Delito Tributario (por desconocimiento, etc.)”. Por lo tanto, siempre es recomendable en todo proceso invocar las disposiciones legales, si bien no teniendo que probar su existencia, al menos como forma recordatoria de la misma.

2) Uso o Costumbre.

Una de las fuentes de menor jerarquía del derecho la constituye el llamado uso o costumbre, que es una regla de derecho creada no en virtud de una disposición expresa del legislador, sino en razón del hábito o tradición del pueblo a través de la ejecución continua y permitida de un hecho. Al igual que resulta con el derecho extranjero, el uso o costumbre no se presume conocido y en consecuencia su existencia debe probarse.

3) Actos o Hechos Jurídicos.

Distinto es el caso de los actos o hechos jurídicos. Se entiende por acto la manifestación de voluntad de una o más personas con el fin de producir efectos jurídicos, como por ejemplo un contrato de venta. El hecho, por su parte, es un acontecimiento involuntario del hombre o de la naturaleza que produce efectos de derecho, como serían el fallecimiento de una persona, accidente automovilístico, etc.

Tanto el acto como el hecho deben ser probados. De esta manera, cuando se invoca la existencia de un contrato cualquiera o la ocurrencia de una importación de mercaderías o pérdidas sufridas en un negocio por movimientos telúricos y otros, debe probarse la realidad de los mismos.

II.- Dispensas de Prueba.

Si bien es principio general que todos los actos o hechos deben ser demostrados, existen las llamadas dispensas, que liberan de la prueba de tales acontecimientos, aceptándose la realidad de los mismos sin sustentación probatoria.

1) Los Hechos Admitidos.

Se considera que un hecho confesado o admitido por una de las partes en el proceso libera a la otra de la carga de probar la ocurrencia del mismo. Es una consecuencia directa del adagio jurídico que reza “a confesión de parte relevo de prueba.”

2) Los Hechos Notorios.

Existen realidades que están claras a la luz pública, que nadie las pone en dudas, como por ejemplo cuando un incendio destruye una empresa y los medios de comunicación se hacen eco de tal situación. Se considera que son hechos provistos de notoriedad pública, cuya realidad es evidente. Igual sucede en el caso de un terremoto que sacude la ciudad e impide el cumplimiento de un deber formal por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Ante hechos de esta naturaleza surge una presunción de veracidad en el conocimiento de las circunstancias, que libera al actuante del compromiso de demostrar el acontecer de un hecho provisto de notoriedad pública.

3) Los Hechos Imposibles.

De igual forma que se aplica el adagio de que “nadie está obligado a lo imposible”, así se considera que nadie está obligado a probar los hechos imposibles. Si un comerciante ha tenido ingresos comprobados por

RD\$100,000.00 en el lapso de un año que comprende su ejercicio fiscal, es ilógico e imposible pretender que ese comerciante ha tenido ganancias netas por valor de RD\$200,000.00 durante ese mismo período, pues es imposible que con ingresos de RD\$100,000.00 se obtengan ganancias de RD\$200,000.00. En estos casos tanto la ley, como la doctrina, lo libera del compromiso de efectuar una prueba de naturaleza imposible, en caso de que la carga de ésta pese sobre él.

4) Las Presunciones.

Existen actos o hechos que la ley considera como ciertos, aún cuando en la realidad puedan ser distintos. Son las llamadas presunciones. El artículo 1349 del Código Civil establece que “son presunciones, las consecuencias que la ley o el magistrado deduce de un hecho conocido a uno desconocido.” Debido a la naturaleza legal de la obligación tributaria, en materia de determinación de la obligación tributaria, es decir de la deuda, las presunciones que versen sobre los elementos esenciales de los tributos solo pueden derivarse de la ley. No obstante y en razón de la importancia que reviste el tema de las presunciones, es conveniente tratar el mismo más adelante y con mayor amplitud.

5) Prueba No Dispensada.

En los casos en que no exista una dispensa de prueba como las anteriormente indicadas, el acto o hecho jurídico que se pretende dar por ocurrido debe ser probado, lo mismo que el derecho extranjero y la costumbre. Por lo tanto, solo cuando hay dispensa el actuante se libera de la carga de la prueba.

III.- Las Presunciones.

Hay hechos que la ley o la lógica aplicada en base a métodos deductivos consideran existentes y válidos *prima facie*, aún cuando la realidad es otra. Así sucede, por ejemplo, con la presunción de buena fe que regula las actuaciones del hombre.

Capitant, en su obra Vocabulario Jurídico, define la presunción como la “consecuencia que la ley o el magistrado (que a los fines impositivos también podría referirse a la Administración Tributaria) extraen de un

hecho conocido, para otro desconocido." Hace la siguiente clasificación de las presunciones:

a) Absolutas o *Juris et de Jure*: Presunción legal que no admite prueba alguna en contrario;

b) Del hombre o de Hecho: Presunción que el juez induce libremente de un hecho para formar su convicción, sin que la ley lo obligue a ello;

c) Legal: La establecida en la ley; y

d) Simples o *Juris Tantum*: Presunción legal que puede ser atacada por prueba contraria.

El artículo 1349 del Código Civil establece que "son presunciones, las consecuencias que la ley o el magistrado deduce de un hecho conocido a uno desconocido." De la anterior definición de presunciones se infiere que existen dos tipos de presunciones:

A) Presunciones Legales.

Consagra el artículo 1350 del Código Civil que la presunción legal "es la que se atribuye por una ley especial a ciertos actos o hechos, tales como:

1) Los actos que la ley declara nulos, por presumirse hechos en fraude de sus disposiciones, atendida a su propia cualidad;

2) Los casos en que la ley declara que la propiedad o la liberación resultan de ciertas circunstancias determinadas;

3) La autoridad que la ley atribuye a la cosa juzgada; y

4) La fuerza que la ley da a la confesión de la parte o a su juramento."

El artículo 1352 del Código Civil señala que "la presunción legal dispensa de toda prueba a aquél en provecho del cual existe: no se admite ninguna prueba contra la presunción de la ley, cuando sobre el fundamento de esta presunción anula ciertos actos o deniega la acción judicial, a menos que no reserve la prueba en contraria." Así, por ejemplo, el artículo 2268 del Código Civil consagra textualmente que "se presume siempre la buena fe y corresponde la prueba a aquel

que alega lo contrario." En este caso, haya o no una persona actuando con buena fe en la celebración de un acto o contrato, por ejemplo, la ley presume de antemano que la buena fe ha estado presente y exime a la parte de tal prueba, quedando a cargo de quien alega la mala fe el deber de probarla.

B) Presunciones del Juez o Decidor.

De conformidad con el artículo 1353 del Código Civil "las presunciones no establecidas por la ley, quedan enteramente al criterio y prudencia del magistrado, el cual no debe admitir sino presunciones graves, precisas y concordantes, y solamente en el caso en que la ley admite la prueba testimonial, a menos que el acto se impugne por causa de fraude o dolo."

Por otra parte, y en lo que se refiere a la prueba, las presunciones pueden ser de dos tipos distintos:

1) *Juris Tantum.*

También conocidas como relativas o simples, son aquellas que admiten prueba en contrario, como es el caso de la presunción de buena fe que permite a la parte inconforme destruir la presunción demostrando que la mala fe estuvo presente; y,

2) *Juris et de Jure.*

Llamadas a su vez absolutas o irrefragables, son aquellas que no admiten prueba en contrario, como es el caso del despido del empleado por parte del patrono que no fue notificado en tiempo hábil al Ministerio de Trabajo, que se presume injustificado, no importa lo que se alegue.

En materia tributaria la teoría general de las presunciones es utilizada para demostrar la ocurrencia de un acto o hecho, igual que en el hecho común. Sin embargo, la doctrina tributaria ha establecido su propia clasificación de las presunciones, de la siguiente manera:

- a) Completas;
- b) Delegadas;

- c) Incompletas;
- d) Específicas o Analíticas; y
- e) Globales o Sintéticas.

Cada una de estas presunciones será estudiada con mayor amplitud cuando veamos las presunciones en el Código Tributario. No obstante, es importante tener presente que en virtud de la naturaleza legal de la obligación tributaria, en materia de determinación de ésta las presunciones que versen sobre los elementos esenciales de los tributos solo pueden derivarse de la ley.

IV.- Carga de la Prueba.

Este aspecto guarda relación con el planteamiento de determinar sobre quién pesa la carga de la prueba, es decir quién debe probar la ocurrencia o no de los actos y hechos jurídicos que se relacionan con la tributación.

Cuando anteriormente se analizó el objeto de la prueba se concluyó afirmando que el derecho extranjero, la costumbre y los hechos no dispensados tenían que ser probados. Ahora se plantea la interrogante de saber cuál de las partes en el procedimiento administrativo es quien debe efectuar la demostración de los hechos, es decir si el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, pues en muy pocas ocasiones esta es impuesta o distribuida por la Ley. Además, dentro de un procedimiento administrativo aún no concluido por el dictamen de un acto administrativo todavía no podemos hablar de la presunción de legitimidad del acto administrativo, pues hasta que el proceso no concluya con la emisión de dicho acto esta presunción no existe.

A) En el Derecho Común.

En el derecho común el tema de la prueba es uno de los aspectos más controversiales e interesantes que ha ocupado la atención de los grandes tratadistas, especialmente por su importancia práctica al momento de dirimir los conflictos. Sin embargo, las principales teorías al respecto enfocan la cuestión de la carga de la prueba en base a las siguientes ideas:

1) Debe Probar Quien Alega.

Es una extracción del principio "*actori incumbi probatio*" mediante el cual se considera que el demandante o invocante es a quien le corresponde probar sus alegatos. A este respecto, el artículo 1315 del Código Civil establece que "el que reclama la ejecución de una obligación, debe probarla. Recíprocamente, el que pretende estar libre, debe justiciar el pago o el hecho que ha producido la extinción de su obligación."

2) Debe Probar Quien Afirma un Hecho.

Según esta teoría la carga de la prueba recae sobre quien afirma la ocurrencia de un acto o hecho, no sobre aquél que lo niega. De acuerdo con esta teoría la prueba debe hacerla quien invoca la ocurrencia de un acto o hecho y no aquél que alega su inexistencia. Sin embargo, el Código Civil contiene algunas disposiciones que obligan al demandante a probar los hechos negativos o no ocurridos. Tal es el caso del artículo 115 que pone a cargo de las partes interesadas en solicitar la ausencia de una persona por ante el tribunal competente, probar que durante un tiempo posterior a la desaparición de esa persona no ha tenido ninguna noticia de su paradero.

3) Depende del Tipo de Acto o Hecho a Probar.

La carga de la prueba no recae sobre ninguna de las partes en particular, sino que depende del tipo de acto o hecho que se esté probando. De este modo, si se trata de un acto constitutivo de derecho la prueba compete a quien lo invoca; y, por el contrario, si se trata de un acto extintivo de derecho la carga de la prueba recae sobre quien pretenda estar libre o exento. El artículo 1315 del Código Civil en su primera parte establece que "el que reclama la ejecución de una obligación, debe probarla", lo cual implica un acto constitutivo de derecho. En su segunda parte dicho artículo enuncia lo siguiente: "el que pretende estar libre, debe justificar el pago o el hecho que ha producido la extinción de la obligación", lo cual se traduce en un acto extintivo de derecho que debe probarse.

4) Quien Alega una Norma debe Probar los Hechos.

El que alega una norma jurídica en su favor debe probar la ocurrencia de los hechos previstos en esa norma. Aquella persona que pretenda

estar favorecido por una disposición que establece que el pago del precio de compra lo libera de su compromiso contraído en el contrato de compraventa, no solo debe probar la existencia de esa norma jurídica, sino también que el pago liberatorio fue efectivamente realizado y que por ende esa norma lo favorece.

Pero no obstante las distintas teorías que concurren en materia de prueba es importante no olvidar que cualquiera de estas teorías cede ante la existencia de una presunción que libera a la parte de la obligación de demostrar la ocurrencia de un acto o hecho jurídico.

B) En Materia Tributaria.

En materia tributaria el esquema de la carga de la prueba refleja adhesión a la teoría general de la prueba aplicada en derecho común, aunque en ocasiones parece adoptar una posición independiente.

1) Teoría de la Pretendibilidad.

La teoría de la pretendibilidad intenta cambiar el concepto de carga de la prueba por el de pretendibilidad de la prueba, argumentando que el peso de la prueba en materia tributaria no puede recaer de antemano sobre la Administración Tributaria o el sujeto pasivo, sino que depende del hecho y de cuál de las partes es lógico pretender que aporte la prueba. Así, esta teoría enfoca el aspecto de la carga de la prueba desde un punto de vista de pretendibilidad o lógica de demostración. En base a esta teoría, si un contribuyente afirma que sus ventas brutas anuales en un ejercicio fiscal determinado fueron RD\$100,000.00, la Administración no puede requerirle a ese contribuyente que demuestre que fueron RD\$200,000.00, puesto que tal pretensión no sería lógica. Sin embargo, si ese contribuyente afirma haber pagado sueldos o comisiones por RD\$50,000.00, es lógico pensar que tal afirmación debe ser probada.

2) Teoría Inquisitoria.

Esta teoría considera que no existe carga de la prueba, sino una legalidad objetiva dentro de un procedimiento inquisitivo, que obliga a la Administración a procurar siempre la verdad material, la realidad de los hechos, teniendo al contribuyente como colaborador en la búsqueda

de esa verdad y no como parte contraria en un proceso. Entienden los seguidores de esta hipótesis que no es un asunto de dividir la carga de la prueba entre dos partes distintas, sino que habiendo una Administración Tributaria cuyo deber fundamental es el de cumplir con el mandato de la ley, esta debe incursionar en la búsqueda de la verdad y probar la realidad de los hechos, en colaboración con el sujeto pasivo. Cualquier alegato de la Administración debe ser sustentado en una prueba, quedando a cargo de esta toda demostración.

En el Anteproyecto de Código Tributario Dominicano no había una definición clara sobre cual de las teorías de la carga de la prueba debía primar, ya que en ocasiones la demostración pesaba sobre la Administración Tributaria y en otra sobre los administrados. En este sentido, el artículo 115 estipulaba que “la Administración Tributaria, cuando lo estime conveniente, por tratarse de hechos sustanciales y pertinentes, podrá conceder al interesado un término de prueba no fatal ni perentorio, señalando al efecto su plazo de duración, la materia sobre la cual deba recaer la prueba y el procedimiento para rendirla.” Parecida disposición aparece en el artículo 59 de nuestro vigente Código Tributario, como veremos luego, el cual dispone, refiriéndose al Recurso de Reconsideración, que “la Administración Tributaria, cuando se trate de hechos sustanciales y pertinentes, podrá conceder al interesado un término no mayor de treinta días, para hacer la prueba, indicando la materia sobre la cual deba recaer la prueba y el procedimiento para rendirla.”

Martínez, en su *Derecho Fiscal Mexicano*, recoge varias jurisprudencias mexicanas sobre la carga de la prueba en el proceso, las cuales conviene reproducir:

1) “Cuando el amparo se endereza contra el cobro de impuestos y el quejoso niega estar comprendido en la ley que se invoca para cobrarlos, la carga de la prueba corresponde a la autoridad responsable” (Sem. Jud. De la Fed., Tomo XVIII, Pág. 378).

2) El infractor debe probar la causa de fuerza mayor o el caso fortuito. “Corresponde a la autoridad fiscal la estimación de las pruebas que el causante ofrece ante este tribunal para eximirlo de la obligación de presentar declaraciones con motivo del robo de sus libros de contabilidad.” (Revista, Tomo X, pág. 1193).

3) “El causante que impugna el cálculo que hubiere hecho del impuesto, incumbe probar que no es exacto.” (Revista, números 25 a 26, pág. 102).

4) Pago por Error. “Si se demuestra que un causante hizo un pago que no estaba obligado a hacer, cabe suponer la existencia de error y toca a la autoridad fiscal probar que el pago se hizo por causa o a título de liberalidad.” (Revista, números 37 a 48, pág. 52).

5) “La circunstancia de que el actor no rinda prueba en juicio no siempre es suficiente para la existencia de la presunción de validez del acto, ya que la misma está siempre condicionada al hecho de que la autoridad administrativa haya practicado ciertas diligencias que razonablemente induzcan a pensar en la existencia de la situación de hecho de la cual la resolución administrativa es una consecuencia, y que, además, dicha presunción no destruye el principio de derecho que impone la carga de la prueba a quien afirma y no a quien niega.” (Revista, números 25 a 36, pág. 48).

V.- Momento de la Prueba.

El tema del momento de la prueba hace referencia a la etapa del procedimiento donde la prueba de un hecho o acto jurídico es admisible.

Se ha expresado con anterioridad que las legislaciones sobre la prueba son variadas, ya que en algunos regímenes la prueba es permitida en todo estado de causa, en tanto otros la permiten únicamente en los recursos administrativos o judiciales. A este respecto habría que agregar que en ocasiones de la ley permite medios de prueba solo en ciertas fases del procedimiento administrativo ante el Fisco, generalmente acompañando el primer escrito del interesado.

Martínez, en su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, señala tres jurisprudencias mexicanas sobre el momento de la prueba, las cuales transcribimos a continuación:

1) Las pruebas deben rendirse antes de la determinación del crédito fiscal, es decir en la fase oficiosa del procedimiento (incluye los recursos administrativos) y no el contencioso. (Pleno de 24 de agosto de 1938. Revista Jurisprudenciales, pág.166).

2) Prueba en la fase oficiosa. La facultad que tienen los causantes para rendirlas es un derecho concreto que encuentra su fuente en el acto de la autoridad que exige la rendición de la prueba o en el precepto legal que lo reconozca. (Revisión Fiscal 202/52).

3) Prueba Pericial. No procede en la fase oficiosa, porque requiere la designación de peritos por las partes, que no existe en ella, pues la interpretación de la autoridad es unilateral, y su decisión se basa en el dictamen de los peritos oficiales. (Revisión Fiscal 36/54).

VI.- Medios de Prueba.

No puede afirmarse que existe una legislación uniforme respecto a los medios de prueba que pueden emplearse en los procedimientos tributarios ante el Fisco, ya que mientras en algunos países se admiten todos los medios normalmente aceptados en el derecho común, otros establecen limitaciones respecto de algunos medios cuya sustentación es dudosa o problemática en el Derecho Tributario. Por otro lado, hay sistemas legislativos que admitiendo cualquier medio de prueba para soportar una hipótesis, consagran limitaciones de formas y respecto de ciertos documentos que estando sujetos al pago de impuestos no han sido saldados.

Los principales medios de prueba utilizados en los procedimientos ordinarios son la confesión, el testimonio, los documentos y el reconocimiento. Sin embargo, en vista de la complejidad que presentan tanto la confesión como la prueba testimonial, estos no constituyen los medios de prueba por excelencia en materia impositiva, contrario a la prueba documental (facturas, contratos, conocimiento de embarque, cheques, etc.) y al reconocimiento (inspección, experticios, análisis, peritaje, etc.) que son los medios generalmente aceptados y que disfrutan de mayor credibilidad en el procedimiento tributario.

En el Anteproyecto de Código Tributario Dominicano se establecía en su artículo 116 que “en las gestiones y procedimientos de la Administración Tributaria serán admisibles todos los medios de prueba aceptados en derecho y que sean compatibles con la naturaleza de aquellos trámites.” En su único párrafo se agregaba que “ningún documento sujeto a impuesto que no esté provisto del sello correspondiente será aceptado como medio de prueba a favor de la persona a cuyo cargo

estuvo el pago del impuesto.” Igual disposición aparece en el artículo 60 de nuestro vigente Código Tributario.

VII.- Valoración de la Prueba.

El tema guarda relación con la forma en que la Administración Tributaria aprecia o valora los distintos elementos o medios de prueba que componen un expediente, a los fines de adoptar una decisión.

En derecho común existe lo que se conoce como la prueba Tasada, que es aquella cuyo valor es fijado directamente por la ley. También existe la Intima Convicción o Sana Crítica, que consiste en el análisis pormenorizado de los hechos y circunstancias que rodean el caso hasta elaborar una apreciación personal por parte del juez, que lo lleva a valorar los medios de prueba en la forma que él lo estime pertinente y sin esquema de apreciación preestablecido.

Lo normal y aconsejable es que en materia tributaria no existan pruebas tasadas, sino que las decisiones de adopten conforme a la realidad de los hechos y a su demostración, en un esfuerzo mancomunado entre contribuyente y Administración en la búsqueda de la verdad material. Sin embargo, es normal que la ley fije premisas respecto a la valoración de ciertos hechos que gozan de presunción de veracidad y de documentos investidos con fe pública, aunque en el fondo la demostración y la íntima convicción sean lo más importante para juzgar o decidir.

En el Anteproyecto de Código Tributario Dominicano los artículos 117 y 118 contenían disposiciones que enmarcaban la valoración de la prueba dentro del ámbito de la sana crítica o íntima convicción. En efecto, mientras en el artículo 117 se expresaba que “la Administración Tributaria rechazará aquellas pruebas que considere improcedentes...”, en el artículo 118 consagraba que “entre dos o más pruebas contradictorias, la Administración Tributaria preferirá la que crea más conforme con la verdad.”

En las distintas leyes que conforman el vigente régimen impositivo dominicano, sin embargo, no se hace referencia a la apreciación de la prueba por parte de la Administración Tributaria, lo que implica que no existen pruebas tasadas, sino que impera la íntima convicción del

encargado del Fisco de apreciarla y decidir sobre ella. En todos los casos, no obstante, hay que tener en cuenta que la ley atribuye más valor a ciertas actuaciones de funcionarios de la Administración que a simple declaraciones o documentos pocos fehacientes, como es el caso de las actas que estos levantan, las cuales en ocasiones gozan de fe pública, en cuyo caso tendrían que ser destruidas o desvirtuadas mediante el procedimiento de inscripción en falsedad del funcionario actuante.

Hay que observar que la valoración de las pruebas mediante el método de la íntima convicción podría aumentar en ocasiones el fenómeno de la duda en la mente de quien debe tomar una decisión, ya que existen casos en los cuales el juez o administrador no tiene suficientes elementos de juicio que le aseguren que la decisión a adoptar es la correcta o conforme con la verdad y sin embargo debe tomar una decisión.

En materia de derecho penal existe la máxima "*indubio pro reo*" que consagra que en caso de dudas esta beneficia al inculpado, puesto que se considera que es preferible dejar libre a un culpable que condenar a un inocente. Pero, se aplica esto en materia tributaria? En caso afirmativo, a quien debe favorecer: al Fisco o al contribuyente? Con respecto a este tema de la duda en materia impositiva las legislaciones han optado por el silencio, siendo un asunto que se resuelve en el campo de la Administración Tributaria y dependiendo de la política establecida por cada administración.

Sobre la valoración de las pruebas, *Martínez*, en su citado Derecho Fiscal Mexicano, señala dos jurisprudencias mexicanas, las cuales se transcriben a continuación:

1) "El procedimiento en la fase oficiosa no está sujeto a las normas de un juicio, pues no existe controversia entre partes situada en el plano de igualdad y sometidas a la decisión de un superior, por lo que la autoridad puede estimar las pruebas sin apego a las formalidades impuestas en los Códigos Procesales." (Revisión Fiscal 23/50).

2) "Ni por la ley ni por la doctrina, se pueden valorar las pruebas." (Sem. Jud. de la Fed., Tomo L, pág. 1966).

Subsección II

La Prueba Administrativa en el Código Tributario

I.- Aspectos Generales.

En el Código Tributario no existen normas específicas que reglamentan la prueba tributaria en los procedimientos administrativos ante el Fisco, salvo algunas disposiciones insertas en ciertas leyes de impuestos, por lo cual hay que recurrir al derecho común y a los principios generales del derecho.

Dispone el artículo 60 del Código Tributario que “en las gestiones y procedimientos de la Administración Tributaria serán admisibles todos los medios de prueba aceptados en derecho y que sean compatibles con la naturaleza de aquellos trámites,” de donde se deduce que en materia de prueba el Derecho Común es supletorio, correspondiéndole a este suplir al Derecho Tributario, principalmente respecto a los medios de prueba ordinarios más utilizados, que son los siguientes:

- 1) Confesión;
- 2) Testimonio;
- 3) Documentos, que constituyen los medios de prueba por excelencia en materia impositiva, como son las facturas, contratos, conocimiento de embarque, cheques, etc.; y
- 4) Reconocimiento, tales como inspección, experticios, análisis, peritaje, etc.

Al igual que ocurre en el derecho común, en el Derecho Tributario la ley se presume conocida por todos, de donde nadie puede alegar ignorancia de la ley. Sin embargo, si en el derecho común la realidad demuestra que la ley no siempre es conocida, mayor es este desconocimiento respecto de la ley tributaria que muchas veces resulta compleja e interpretativa, tanto así que el propio Código Tributario en su artículo 216, numeral 3, entiende como una causa excluyente de la responsabilidad por infracciones tributarias “el error excusable en cuanto al hecho que constituye el Delito Tributario (por desconocimiento, etc).” Es decir, que hasta el propio Código Tributario utiliza el término “por desconocimiento” para excusar un Delito Tributario.

En cuanto a los actos y hechos los mismos deben ser probados, igual que ocurre en el derecho común. No obstante, y con respecto al uso o costumbre debemos afirmar que si bien los mismos no son fuente de la obligación tributaria, pues esta tiene un carácter estrictamente legal, el uso o costumbre sirven a veces de fundamento para crear obligaciones y derechos a favor o perjuicio de los sujetos pasivos, según sea el caso, sobre todo respecto de las denominadas “prácticas tributarias.” Tanto la ley como la jurisprudencia hacen alusión a las “prácticas tributarias”. Pero, qué debe entenderse por “prácticas tributarias”?

a) El artículo 11, literal h), del Código Tributario, establece la solidaridad de la obligación tributaria del agente de retención o percepción, por las sumas que no haya retenido o percibido de acuerdo con la ley, los reglamentos las normas y las “prácticas tributarias.”

b) Según el Tribunal Superior Administrativo *la Práctica hace Ley, pues Aunque No Exista una Disposición Legal que Establezca la Obligación de Autorización para que una Empresa pueda Descargar Inventarios Dañados u Obsoletos, la Práctica así lo Requiere.* (Sentencia del TCT No.084-2003, de fecha 30 de diciembre del 2003)

Sin embargo, y aún cuando la ley y la jurisprudencia las mencionen, no existe una definición clara de lo que debe entenderse por “prácticas tributarias”.

II.- Presunciones.

También en el Derecho Tributario existe la dispensa de pruebas, es decir considerar como ciertos y verdaderos actos y hechos, sin necesidad de tener que probar su ocurrencia. Así sucede con los hechos admitidos, los hechos notorios, los hechos imposibles y con las presunciones. No obstante, y debido a la naturaleza legal de la obligación tributaria, en materia de determinación de la obligación tributaria, es decir de la deuda impositiva, las presunciones que versen sobre los elementos esenciales de los tributos solo pueden derivarse de la ley. También existen presunciones que simplemente tienen como finalidad invertir la carga de la prueba.

Citando a Becker, *Navarrine y Asorey* expresan en su obra *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, que existen diferencias jurídicas

entre presunción y ficción, afirmando que “un criterio señala que la presunción es el resultado de un proceso lógico mediante el cual, de un hecho conocido cuya existencia es cierta, se infiere un hecho desconocido cuya existencia es probable. La diferencia radical entre presunción legal y ficción legal es que la primera tiene por punto de partida la verdad de un hecho, dado que un de hecho conocido se infiere otro desconocido pero probable, mientras que la ficción nace de una falsedad o irrealidad.”

En materia tributaria las presunciones juegan un papel estelar y son utilizadas frecuentemente por la ley tributaria, tanto las *Juris Tantum* o Relativas, que admiten prueba en contrario, como las *Juris et de Jure* o Absolutas, también conocidas como Irrefragables, que no admiten prueba en contrario, pues en esta materia se aplica la teoría general de las presunciones como mecanismo jurídico para demostrar la ocurrencia de un hecho, igual que ocurre en el hecho común. Asimismo, nos encontramos con las presunciones Legales, es decir aquellas que han sido establecidas expresamente en la ley, y las presunciones Simples, es decir aquellas que deduce el juez o decidor de hechos o datos conocidos, los cuales siempre deben ser demostrados. Normalmente las presunciones legales se estructuran bajo la forma de vocablos similares, tales como “se presumirá, se entenderá, se considerará o se reputará.”

La doctrina tributaria, incursionando de manera más profunda en el campo del Derecho Tributario, ha establecido su propia clasificación de las presunciones, de la siguiente manera:

1) Completas.

Son aquellas presunciones en las cuales el legislador establece todos los elementos para su aplicación. Un ejemplo de este tipo de presunciones aparece en los artículos 274 al 278 del Código Tributario que establecen presunciones sobre los siguientes aspectos:

a) Empresas de Transporte.

El artículo 274 consigna que se presumirá que las rentas que obtengan las compañías de transporte extranjeras en operaciones efectuadas desde la República a otros países son de fuente dominicana y equivalentes al 10% del monto bruto a que alcancen los fletes por pasajes y cargas. Las compañías nacionales de transporte serán objeto de esta presunción cuando no se pudiere determinar la renta neta obtenida.

b) Compañías de Seguros.

Prescribe el artículo 275 que se presumirá que las compañías de seguros extranjeras, radicadas o no en el país, obtienen un beneficio neto mínimo de fuente dominicana, equivalente al 10% de las primas brutas cobradas por ellas para el seguro o reaseguro de personas, bienes o empresas radicadas en el país. Las compañías nacionales de seguros serán objeto de esta presunción cuando no se pudiere determinar la renta neta obtenida.

c) Películas Cinematográficas Extranjeras.

El artículo 276 señala que se presumirá que la renta neta mínima de fuente dominicana obtenida por los productores, distribuidores o intermediarios de películas cinematográficas extranjeras exhibidas en el país, son equivalentes al 15% del precio que les sea pagado, cualquiera que sea la forma en que se opere la retribución.

d) Empresas de Comunicaciones.

Expresa el artículo 277 que se presumirá que la renta neta mínima de fuente dominicana que obtengan las empresas de comunicaciones, son equivalentes a un 15% del monto de sus ingresos brutos. Las empresas dominicanas de comunicaciones serán objeto de esta presunción cuando no se pudiere determinar la renta neta obtenida en una forma más objetiva.

e) Empresas Agropecuarias y Forestales.

El artículo 278 manifiesta que cuando no fuese posible determinar el monto de los beneficios netos de las personas o empresas que se dediquen a las actividades agropecuarias y forestales, el impuesto se pagará con base a la estimación que conforme a la producción, precios e índices generales obtenga al efecto la Administración Tributaria. Si no fuese posible obtener esos elementos de juicio, se presumirá que son equivalentes a un 10% del valor de los inmuebles, incluyendo mejoras y contenencias, conforme a las normas de evaluación que disponga el Reglamento.

En todos los casos anteriores la ley consagra los dos elementos básicos de la presunción: constatado el hecho del ingreso, se infiere un beneficio neto.

2) Delegadas.

En algunos casos la ley no determina por sí misma la presunción, sino que delega en la Administración Tributaria la facultad de presumir ciertos hechos, pero siempre con arreglo a las disposiciones legales. Es el caso previsto en el artículo 35 del Código Tributario que faculta a la Administración Tributaria a “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.”

De esta manera la legislación permite a la Administración Tributaria crear parámetros o índices para presumir o estimar la renta del contribuyente en aquellos casos en que la determinación de la obligación tributaria deba hacerse de oficio y sobre bases presuntas.

3) Incompletas.

En este tipo de presunciones la ley establece algunos de los elementos que sirven de base para estimar y deja a la Administración la búsqueda de los otros elementos que la completan. Por ejemplo, cuando la ley establece que la determinación de oficio se hará en forma directa cuando la Administración Tributaria, en ejercicio de sus poderes de fiscalización, puede llegar al conocimiento cierto de la renta imponible, o por estimación o presunción, si los elementos de juicio conocidos, aportados por el contribuyente o recogidos por el Fisco, solo permiten presumir su existencia y magnitud. En las presunciones incompletas la ley solo dice los elementos que pueden servir de base para una presunción o estimación, pero sin establecer sus resultados.

4) Específicas o Analíticas.

Son aquellas presunciones que se refieren a aspectos específicos dentro de la tributación. Así, por ejemplo, cuando la ley establece que

cuando no se pueda determinar en forma cierta la renta, se hará en base a presunciones, como ocurre en los artículos 274 a 278 del Código Tributario, antes transcritos. En estos casos la presunción solo es válida para aquellos casos expresa y específicamente determinados por la ley (artículos 274 a 278) y no para la generalidad de los casos.

5) Globales o Sintéticas.

Este tipo de presunciones se aplica a una generalidad determinada, a un gran grupo de personas, casos u operaciones fiscales. Un ejemplo de estas presunciones se encuentra en el artículo 290 del Código Tributario, modificado por la Ley No.172-07, de fecha 12 de julio del 2007, que consagra el Procedimiento Simple de Tributación y que establece que las personas naturales o negocios de único dueño residentes en el país, sin contabilidad organizada, con ingresos provenientes en más de un 50% de ventas de bienes exentos del ITBIS o de Servicios con ITBIS retenido en 100%, y cuyos ingresos brutos no superen RD\$6,000,000.00), podrán optar por efectuar una deducción global de un cuarenta por ciento (40%) de sus ingresos gravables, a efectos de determinar su Renta Neta sujeta al Impuesto Sobre la Renta. Esta Renta Neta se beneficiará de la exención contributiva anual para fines de la aplicación de la tasa del impuesto.

Por otra parte, en materia de Infracciones y Sanciones Tributarias, las cuales estudiaremos en su oportunidad, nos encontramos con las siguientes normas establecidas por el Código Tributario sobre presunciones:

a) El artículo 201 señala que cuando este Código califica determinados hechos como casos constitutivos de infracciones, se entenderá que ellas se han configurado cualquiera que haya sido la intención, causa o motivo tenido por el autor al ejecutarlos. El presunto infractor, sólo se librá de responsabilidad probando que no se produjo el hecho constitutivo de la infracción.

b) El artículo 238 dispone que la intención de defraudar al Fisco se presumirá en los siguientes casos:

1) Cuando se lleven dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos.

2) Cuando exista evidente contradicción en los libros, documentos o demás antecedentes correlativos, con los datos de las declaraciones juradas.

3) Cuando la cuantía del tributo evadido fuere superior a RD\$377,462.00. (Valor actualizado por inflación para el año 2011).

4) Cuando se utilice interposición de persona para realizar negociaciones propias o para percibir ingresos gravables, dejando de pagar los impuestos correspondientes.

c) El artículo 200 expresa que la configuración del delito tributario requiere la existencia de dolo o culpa, agregando en su único párrafo que las presunciones establecidas al respecto, en este Código o en leyes especiales, admiten prueba en contra.

III.- Carga de la Prueba.

En la República Dominicana la Administración Tributaria efectúa internamente procedimientos sin intervención de los interesados, lo que ofrece pocas posibilidades de aportar la verdad material. No obstante, cuando se trata de procedimientos de inspección o fiscalización es normal que los inspectores del Fisco le requieran a los contribuyentes pruebas documentales sobre actos o hechos acontecidos, ya sean comprobantes de compras, facturas emitidas, levantamiento de inventarios y otros. Así sucede también cuando se trata de procedimientos internos de comprobación de cruce de información, como los casos en que el Fisco encuentra inconsistencias entre declaraciones de algunos contribuyentes, en los cuales el Fisco le solicita a los sujetos pasivos algunas pruebas.

Sobre este particular el artículo 60 del Código Tributario dispone que “en las gestiones y procedimientos de la Administración Tributaria serán admisibles todos los medios de prueba aceptados en derecho y que sean compatibles con la naturaleza de aquellos trámites.”

1) Disposición General.

El Código Tributario no establece de manera general a quién corresponde la carga de la prueba, si a la Administración Tributaria o al sujeto pasivo. El artículo 59 del Código dispone que “la Administración

Tributaria, cuando se trate de hechos sustanciales y pertinentes, podrá conceder al interesado un término no mayor de 30 días para hacer la prueba, indicando la materia sobre la cual deba recaer la prueba y el procedimiento para rendirla." Sin embargo, de la lectura de este texto podría interpretarse que la prueba se admite en el transcurso del procedimiento solo cuando la Administración Tributaria lo estime conveniente y no a requerimiento del interesado, que tendría que aportarla en las vías de recursos.

No obstante, en vías de recursos administrativos, ya sea Reconsideración ante Impuestos Internos o Reclamación en Aduanas, es cuando los administrados empiezan realmente a intervenir en los procesos probatorios. En este sentido, la parte final del artículo 57 del Código Tributario establece que el Recurso de Reconsideración deberá hacerse por escrito dentro de los 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."

Sin embargo, y en vista del escaso plazo concedido para elevar el recurso, que es de 20 días, a pena de caducidad, es común que se interponga primero el recurso y se solicite a su vez un tiempo prudente para aportar los elementos de prueba que avalen el mismo. Por eso la parte final del artículo 57 del Código Tributario, refiriéndose al recurso de reconsideración, expresa que en los casos en que el recurso haya sido incoado, la Administración podrá conceder un plazo no mayor de 30 días para la ampliación del mismo.

2) Disposiciones Particulares.

Pero a pesar de que el Código Tributario no contiene una disposición general acerca de a quién corresponde la carga de la prueba, sí existen disposiciones aisladas sobre este tema, entre las cuales citamos el párrafo del artículo 273 del Código Tributario, que expresa que "el contribuyente o responsable está obligado a probar el origen de las transferencias de fondos del o al exterior cuando se considere necesario para la liquidación o fiscalización del impuesto. Si la prueba presentada por el contribuyente o responsable no es satisfactoria, la Administración podrá considerar que existe vinculación económica y que los fondos provienen de beneficios de fuente dominicana, conforme se establezca en el Reglamento."

IV.- Momento de la Prueba.

La Administración Tributaria efectúa muchos procedimientos sin intervención de los interesados, lo que ofrece pocas posibilidades de aportar la verdad material. En los procedimientos de fiscalización es normal que los inspectores del Fisco requieran a los contribuyentes pruebas sobre actos o hechos relacionados con sus impuestos y transacciones comerciales, ya se trate de comprobantes, facturas o inventarios.

También sucede cuando el Fisco solicita la comparecencia del contribuyente y le pide información, sobretodo cuando existen inconsistencias en sus declaraciones tributarias presentadas, casos en los cuales el contribuyente puede hacer la prueba de sus pretensiones. Asimismo, en el Recurso de Reconsideración o Reclamación el recurrente debe aportar las pruebas de sus alegatos.

V.- Actas Levantadas por la Administración.

Un aspecto que no puede dejar de mencionarse cuando se hace referencia a la carga de la prueba es el relativo a las actas levantadas por los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. En efecto, en muchos casos la ley pone a cargo de oficiales o funcionarios de la Administración Tributaria la constatación de determinados hechos que inspeccionan, los cuales hacen anotar en actas. Pero, ¿qué fe merecen estas actas?

En virtud del principio de legalidad que envuelve a la Administración, sus actuaciones disfrutan de una presunción de legitimidad que hace que las actas levantadas por sus funcionarios se reputen verdaderas hasta prueba en contrario. Cuando el pueblo delega en el gobierno el ejercicio del poder le otorga a este la facultad de ejercerlo conforme a la ley, convirtiendo este poder en autoridad legítimamente constituida. Esta autoridad disfruta entonces de una presunción de legalidad en sus actos. Cuando un funcionario público hace un levantamiento de acta constatando una situación determinada está ejerciendo su autoridad y en consecuencia su actuación se reputa válida y acorde con la ley, al menos en principio. No obstante, existen actas que son levantadas por oficiales o funcionarios del Fisco a los cuales la ley los enviste con la calidad de fe pública.

Cuando se trata de actas normales que gozan de la presunción de legitimidad de los actos administrativos, las mismas pueden ser atacadas por prueba en contrario. Sin embargo, cuando se trata de actas que gozan de fe pública estas solo pueden ser atacadas mediante el procedimiento de inscripción en falsedad.

Señala el artículo 31 del Código Tributario, modificado por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII, que “los funcionarios de los órganos de la Administración Tributaria autorizados de manera explícita por este Código y las leyes tributarias, tendrán fe pública respecto a las actuaciones en que intervengan en ejercicio de sus funciones propias”, de donde se desprende que no todas las actas levantadas por los funcionarios del Fisco gozan de fe pública, sino únicamente aquellas que sean levantadas por funcionarios autorizados “de manera explícita por este Código y las leyes tributarias.” Así, por ejemplo, nos encontramos con los siguientes casos en los cuales existe fe pública:

1) El artículo 44 del Código Tributario manifiesta que “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. Estos funcionarios, en el ejercicio de estas facultades, gozarán de fe pública;” y

2) Refiriéndose al procedimiento de aplicación de sanciones en sede administrativa, el artículo 70 del Código Tributario dispone que comprobada la comisión de una infracción o reunidos los antecedentes que permitan establecer su comisión, se levantará un acta o proceso verbal por el funcionario competente de la Administración Tributaria, en la cual se consignará la individualización del presunto infractor o infractores y la forma circunstancial de la infracción imputada, la norma infringida y los hechos u omisiones constitutivos de ella. En su artículo 71 este Código agrega que “el acta a que se refiere el artículo anterior se presume verdadera hasta tanto no se pruebe lo contrario, salvo que el funcionario actuante esté investido de fe pública, caso en el cual el acta deberá ser atacada mediante el procedimiento legal aplicable a este caso,” que es la inscripción en falsedad.

Con respecto a Aduanas, la Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas, señala en su artículo 5, párrafo II, que “los oficiales de aduana

estarán autorizados para citar e interrogar testigos, tomar juramentos, requerir y certificar declaraciones, requerir la presentación de documentos, levantar actas y ejercer atribuciones policiales en todos los casos en que sea necesario o conveniente en el ejercicio de sus funciones, sin perjuicio de las demás atribuciones que les confiere la ley.”

No obstante, si bien existen actas que gozan de fe pública, como algunas actas levantadas por funcionarios de la Administración Tributaria, en especial levantadas en ocasión de infracciones, no todo su contenido es así, de donde resulta importante hacer la siguiente distinción:

1) Las partes de las actas que impliquen un reconocimiento o comprobación personal efectuada por el agente o inspector actuante, gozan de fe pública y solo pueden ser atacadas mediante el procedimiento especial de inscripción en falsedad.

2) Los juicios de valores, informes recibidos de terceros, simples opiniones o presunciones del agente actuante que aparezcan en el acta, al no tratarse de una comprobación personal, sí pueden ser atacadas por cualquier medio, incluso prueba en contrario.