

EDGAR BARNICHTA GEARA

DERECHO TRIBUTARIO

TOMO II

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

Santo Domingo,
República Dominicana

Título:

DERECHO TRIBUTARIO

TOMO II

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

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

INDICE

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 Inconsti- tucionalidad	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 Administra- tivo	1345
Sección III: Recurso Contencioso contra la Resolución de Opo- sición	1347

TÍTULO II

El Procedimiento de Ejecución

Capítulo I: La Acción Ejecutoria	1355
Capítulo II: Incidente de Tercería Especial ante el Ejecutor Admi- nistrativo	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 Profe-	
siones	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 Consig- narios	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

TERCERA PARTE
Los Recursos Tributarios

TÍTULO I

Aspectos Generales de los Recursos Tributarios

CAPÍTULO I

Teoría General de los Recursos Tributarios

I.- Los Recursos.

Se ha dicho que es deber esencial de los particulares pagar impuestos para que el Estado pueda cumplir con sus deberes y satisfacer las necesidades públicas. Este deber implica pagar exactamente lo que se debe, ni un centavo menos, pero tampoco un centavo más. Asimismo, para la recaudación de los tributos la Administración Tributaria debe ceñirse a los procedimientos legales establecidos, respetando las garantías constitucionales y legales que favorecen a los particulares.

Sin embargo, existen casos en los cuales el contribuyente entiende que el Fisco le está cobrando más impuestos de los que realmente él debe pagar o no responde a sus solicitudes o le impone sanciones improcedentes o simplemente está actuando al margen de las leyes. Para estos casos, y como una derivación del derecho de defensa, la ley establece vías legales para actuar en contra de las actuaciones del Fisco. Estas vías legales son los recursos.

El tema de los recursos tributarios presenta especial importancia para el estudio del Derecho Tributario, si se considera que a través de ellos la ley pone a disposición de los sujetos pasivos del impuesto un medio para la defensa y garantía de sus derechos y a su vez constituye un mecanismo organizacional y jurídico para controlar la buena aplicación de la norma legal.

Capitant, en su obra Vocabulario Jurídico, define los recursos como “el hecho de deferir a una autoridad administrativa o judicial, un

acto administrativo o decisión judicial, para obtener su modificación, revocación o interpretación.” Añade que el recurso administrativo es aquel “planteado ante una autoridad de la Administración activa”, mientras que el contencioso es “planteado ante un tribunal.” Para *Martín y Rodríguez Usé*, en su obra *Derecho Tributario Procesal*, recurso “es el acto procesal en virtud del cual la parte que se considera agraviada por una resolución jurisdiccional pide su reforma o anulación, total o parcial, sea al mismo juez o tribunal que la dictó, sea a un juez o tribunal jerárquicamente superior.”

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

Consagrados en los sistemas jurídicos de todo el mundo, los recursos vienen a constituir una garantía a la aplicación de justicia, pues permiten a una persona que se siente afectada con el dictamen de un acto, resolución o sentencia acudir ante el mismo órgano que lo dictó o ante un órgano superior, según el caso, con la finalidad de que se modifique o revoque. Es pues, a través de los recursos, que una persona que se siente afectada por una decisión de la Administración Tributaria puede solicitar ante un órgano competente su anulación, modificación o revocación y hasta la interpretación de un contrato, norma o acto administrativo, de acuerdo con el régimen jurídico establecido en cada país.

Podría decirse que los recursos son medios legales que pueden hacer valer los sujetos pasivos en la defensa de sus derechos o intereses y como tales solo la ley puede establecerlos. Sin embargo, no debe olvidarse que la estructura organizacional del Estado dentro de un esquema jerárquico centralizado permite en ciertos casos a los órganos superiores controlar, supervisar y dirigir las actividades de los órganos de menor jerarquía que se encuentran bajo su dependencia, lo cual le permite al jerarca anular, revocar o modificar los actos dictados por sus inferiores o ejercer la facultad de avocación, aún sin una ley especial que lo autorice, ya que tales potestades se desprenden del orden jurídico general, estructurado en base a leyes generales, y a la conformación estructural del esquema centralizado. No obstante, en materia tributaria el Recurso Jerárquico fue abolido en la República Dominicana.

II.- Clasificación de los Recursos Tributarios.

En el Derecho Tributario, al igual que en el Derecho Administrativo, los recursos puestos a disposición de los particulares pueden ser de dos tipos distintos:

A) Recursos Administrativos.

Son aquellos elevados en sede administrativa, esto es ante el mismo órgano de la Administración Tributaria que dictó el acto impugnado. En nuestro país estos recursos administrativos en materia tributaria son el Recurso de Reconsideración, que se interpone ante la Dirección General de Impuestos Internos, y el de Reclamación que se incoa ante la Dirección General de Aduanas. El Recurso Jerárquico que se interpone ante los órganos jerárquicos superiores de los organismos administrativos existe en República Dominicana para la materia administrativa, pero no para los asuntos tributarios.

B) Recursos Jurisdiccionales.

Son recursos que se conocen ante un órgano jurisdiccional distinto al órgano que emitió el acto que se impugna, ya sea ante un Tribunal Administrativo perteneciente al Poder Ejecutivo o a la Administración Pública, pero a la vez con carácter independiente e imparcial de esta, o ante un Tribunal Judicial, perteneciente al Poder Judicial, ya sea ordinario o especializado. En este último caso el recurso puede interponerse ante un tribunal judicial ordinario o ante un tribunal judicial especializado, según la legislación de cada país. En consecuencia, los órganos jurisdiccionales pueden ser de carácter administrativo o de carácter judicial o contencioso.

1) Jurisdicción Administrativa.

En algunos países, como en Francia, Argentina, España y México, se considera que los problemas de la Administración Pública, entre los cuales se encuentran los tributarios, deben permanecer dentro de la esfera administrativa, sin que desde un principio el Poder Judicial se inmiscuya en sus asuntos. Para resolver los litigios entre el Fisco y los contribuyentes se recurre originalmente a órganos jurisdiccionales

administrativos, pertenecientes a la esfera del Poder Ejecutivo, pero a la vez independientes de la Administración Pública y del Fisco, los cuales deciden los casos con total imparcialidad, pues se trata de verdaderos jueces independientes que una vez nombrados no pueden ser removidos por el Poder Ejecutivo ni se encuentran a su servicio.

Spila García, en *Derecho Procesal Tributario*, al entender por jurisdicción “la potestad atribuida a determinados órganos del Estado, a efectos de que éstos, frente a concretos requerimientos, procedan a la efectiva realización del derecho objetivo, garantizando su observancia, lo que se asegura mediante la imparcialidad de sus decisiones, posibilitada por la independencia de que gozan”, expresa que “no podemos negar que ciertos órganos administrativos que gozan de la correspondiente independencia y cuya función se ciñe estrictamente a la ley, mediante la realización de una serie de actos predispuestos en el respectivo procedimiento, con garantías para los intervinientes en el proceso, con igualdad para las partes contendientes (Estado Nacional o provincia frente al presunto contribuyente o infractor), cuya misión es asegurar la efectiva vigencia de las normas jurídicas, sustituyéndose a la voluntad de las partes en litigio, sean jurisdiccionales.”

En la República Dominicana todavía no existe la jurisdicción administrativa como órgano de la Administración Pública para dirimir conflictos, aún cuando la Constitución del año 2010 deja entrever su necesidad, pues los juicios administrativos requieren del respeto al debido proceso de ley, conforme al artículo 69, numeral 10, de la Constitución, que establece que “las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas,” lo que no descarta que esta se cree y ponga en funcionamiento en el futuro, como debe ser en aras de contar con una justicia imparcial. No obstante, sí encontramos la jurisdicción administrativa en el ámbito militar y judicial y por eso el artículo 128, numeral 2, inciso c), le atribuye competencia al Presidente de la República para “nombrar o destituir los integrantes de las jurisdicciones militar y policial.”

Por lo tanto, en la actualidad no existe en nuestro país un órgano jurisdiccional administrativo independiente e imparcial, que funcione como un tribunal administrativo, sino Recursos de Reconsideración o Reclamación que son llevados ante los mismos órganos que emitieron el acto administrativo que se impugna, o ante sus órganos administrativos

superiores en los casos en que se permite un Recurso Jerárquico. Por eso entendemos que más que llamarse recursos los mismos constituyen solicitudes de "revisión". Luego de que estos se ventilan es que entonces puede elevarse un recurso ante la jurisdicción judicial o contenciosa. En consecuencia, al no existir en nuestro país la jurisdicción administrativa, los términos jurisdicción y judicial son frecuentemente usados como sinónimos.

Aunque ha sido muy discutida la validez constitucional de los órganos jurisdiccionales administrativos para impartir justicia, pues se entiende que solo el Poder Judicial tiene la atribución para juzgar y decidir sobre los conflictos, consideramos la validez jurídica de los mismos, pues la propia Constitución parece haberlas permitido, al consignar las siguientes disposiciones:

a) El numeral 17 del artículo 40 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."

b) El artículo 69, numeral 10, consagra que "las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas."

c) El artículo 139 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."

En todos los casos, no obstante, los juicios administrativos se encuentran sometidos a las siguientes reglas esenciales, conforme a la Constitución de la República:

a) Que la jurisdicción administrativa sea imparcial e independiente de la influencia del Poder Ejecutivo, es decir conformado por jueces administrativos que no dependen del poder recaudador; y

b) Que se tenga siempre libre acceso a la jurisdicción judicial o contenciosa, es decir que el Poder Judicial pueda revisar, confirmar, modificar o revocar las resoluciones emitidas por la jurisdicción administrativa.

2) Jurisdicción Judicial o Contenciosa.

La jurisdicción judicial o contenciosa es aquella perteneciente al Poder Judicial, conformado por distintos tipos de tribunales, algunos ordinarios y otros especializados, los cuales actúan con total independencia de la Administración Pública y dentro de ella la Administración Tributaria.

En la República Dominicana el artículo 139 de la Constitución establece 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.” Asimismo, el artículo 164 de la Constitución creó la jurisdicción contenciosa administrativa, de naturaleza estrictamente judicial, formada por los Tribunales Contenciosos Administrativos y los Tribunales Superiores Administrativos, que son tribunales especializados pertenecientes al Poder Judicial, cuya finalidad es conocer de los asuntos contenciosos administrativos, tributarios, financieros y municipales.

Debido a lo anterior, cuando un particular no se sienta satisfecho con la decisión adoptada por la Administración Tributaria en su Recurso de Reconsideración o Reclamación, puede entonces acudir a los tribunales judiciales especializados en asuntos administrativos y tributarios, pero pertenecientes al Poder Judicial.

3) Los Recursos Tributarios.

Debido a lo anterior en la actualidad en nuestro país, hasta que se cree el tribunal administrativo o fiscal, los recursos contra los actos de la Administración Tributaria deben seguir los siguientes pasos:

a) Recursos Administrativos.

Dentro de los cuales se encuentran los recursos de Reconsideración y Reclamación, que prácticamente son solicitudes de revisión de los actos administrativos dictados por el mismo órgano que los emitió y por tanto carentes de la independencia e imparcialidad que requiere un verdadero sistema de justicia. Estos recursos son decididos por empleados del Fisco y sus resoluciones firmadas por los respectivos Directores de Impuestos Internos y Aduanas y por tanto no son verdaderos actos jurisdiccionales, sino simples actos administrativos de revisión.

b) Recursos Judiciales o Contenciosos.

Luego de obtenerse una decisión de reconsideración o reclamación, pues en nuestro país es obligatorio y no opcional agotar primero los recursos en sede administrativa, los interesados pueden interponer un Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Contencioso Administrativo, que es un tribunal especializado en asuntos administrativos, tributarios y financieros, perteneciente al Poder Judicial, y por tanto independiente e imparcial. No obstante, este tribunal, creado por la Constitución del 2010, aún no está en funcionamiento. En contra de la decisión de este Tribunal Contencioso Administrativo el interesado puede apelar ante el Tribunal Superior Administrativo, que es un tribunal de alzada especializado en asuntos administrativos, tributarios y financieros, también perteneciente al Poder Judicial, y por tanto independiente e imparcial. En la actualidad este Tribunal Superior Administrativo ejerce las funciones del Tribunal Contencioso Administrativo, en instancia única. Las decisiones del Tribunal Superior Administrativo pueden ser recurridas en Casación, ante la Suprema Corte de Justicia.

CAPÍTULO II

Principios Procesales en Materia Tributaria

A) Principios Procesales.

Cuando hablamos de principios procesales nos referimos al conjunto de reglas, postulados o principios jurídicos que devienen del ordenamiento jurídico tributario y que regulan los procesos tributarios. Entendemos que la mayor parte de estos postulados o principios deben regir por igual tanto en la jurisdicción administrativa, aunque en la actualidad la Administración Tributaria actúa como juez y parte, como en la jurisdicción judicial o contenciosa. Entre los principales se citan los siguientes:

1) Principio Bilateral.

En el procedimiento tributario administrativo, esto es aquel que se desenvuelve en sede de la Administración Tributaria, incluso aquel que decide sobre las controversias que surgen entre el Fisco y los sujetos pasivos, el procedimiento es llevado únicamente por la Administración Tributaria, quien en ocasiones actúa como juez y parte. El sujeto pasivo es un colaborador del Fisco. Cuando se trata de un proceso judicial o contencioso se dice que el proceso es bilateral, pues hay dos partes en litigio: la Administración y el administrado. El juez no es parte del proceso, sino un árbitro que decide sobre la controversia. En este sentido, ambas partes litigantes deben ser tratados con igualdad en los debates, tener conocimiento de todos los actos procesales y producir pruebas en apoyo de sus pretensiones.

No obstante, entendemos que en cualquiera de las etapas del proceso litigioso, ya sea administrativo o judicial, el sujeto pasivo no es un simple colaborador del Fisco en la búsqueda de la verdad material y la correcta aplicación de la ley tributaria, pues cuando surgen controversias entre ambos sujetos los mismos se convierten en partes contrarias en el

litigio, ya sea que se trate de un proceso en sede administrativa, como Reconsideración y Reclamación, ya sea ante la jurisdicción judicial como en los Recursos Contenciosos, con la única diferencia que en nuestro país, al no existir una jurisdicción administrativa imparcial e independiente de la Administración Tributaria, como sería por ejemplo un Tribunal Administrativo o Fiscal que opere dentro del ámbito de la Administración Pública, el Fisco adquiere, como se dijo antes, las calidades de juez y parte. Por eso hemos dicho que más que recursos, los llamados Recursos de Reconsideración y Reclamación que se elevan y deciden ante el mismo órgano que los dictó, constituyen simples solicitudes de revisión de esos actos.

Sin embargo, y aunque en muchas ocasiones los Departamentos de Reconsideración y Reclamación de la Administración Tributaria actúan con justicia tributaria, estos no dejan de ser funcionarios de la Administración Tributaria que en ocasiones se ven forzados a actuar con parcialidad y preferencia fiscal. A pesar de lo anterior, entendemos que en todos los casos en que surgen controversias entre ambos sujetos de la obligación tributaria, los mismos se convierten en partes contrarias en el litigio, y que el Fisco, al actuar a veces también como juez y parte, debe tratar de ser lo más justo posible.

2) Principio de Escritura.

En todos los casos de recursos administrativos y judiciales que se ventilen en materia tributaria, el recurso se inicia con un escrito depositado por el interesado, donde haga constar su inconformidad con el acto administrativo que impugna, sus razones o argumentos, las disposiciones legales en que basa sus pretensiones y sus conclusiones. Las réplicas y contrarréplicas ante el tribunal también se hacen por escrito y se notifican a la otra parte. No obstante, las partes pueden solicitarle al tribunal que se celebren audiencias públicas, en cuyo caso las mismas se realizan de manera oral, pública y contradictoria.

Ha sido juzgado que en materia tributaria prevalece el Principio de Escritura, lo que quiere decir que las pretensiones de las partes y los actos procesales se materializan en actos escritos. (Sentencia del TCT No.52-97, de fecha 25 de noviembre de 1997, pág.14; Sentencia del TCT, de fecha 21 de junio del 2001, del Boletín del TCT No.13, pág.235)

3) Principio de Publicidad.

Debido al deber de reserva que tiene la Administración Tributaria los recursos que se ejercen en sede administrativa no son públicos, pues solo los interesados y sus representantes tienen acceso a los datos, documentos y pruebas que conforman el expediente. Es parte del llamado Deber de Reserva o Secreto Fiscal. Sin embargo, en los recursos judiciales o contenciosos ante el tribunal la mayor parte de las piezas del expediente son públicas, tales como el escrito de apoderamiento y los datos procesales, no así aquellas piezas que atañen al deber de reserva de la Administración Tributaria, tales como declaraciones de impuestos, datos de suplidores y compradores, cuentas bancarias y otros.

Asimismo, las audiencias son públicas, incluyendo las que se refieren a la comparecencia de las partes o la audición de testigos o peritos, debiendo siempre leerse sus sentencias en audiencias públicas. El artículo 186 del Código Tributario establece, incluso, que “en cada trimestre del año, el Secretario del Tribunal Superior Administrativo publicará el Boletín del Tribunal Superior Administrativo, con el texto íntegro de las sentencias del trimestre anterior.”

4) Principio de Legalidad de las Formas.

El lugar, tiempo y forma de los procesales, además de que deben ser establecidos por la ley, deben ser respetados por los tribunales al conocer y decidir cualquier controversia. El Tribunal Superior Administrativo ha declarado que el significado del Principio de Legalidad de las Formas es que “el tiempo, el lugar y la forma de los actos procesales deben ser los establecidos en la ley.” (Sentencia del TCT, de fecha 10 de junio de 1997, Boletín del TCT No.2, pág.198), señalando que “las Formas de los actos procesales deben ser observados a pena de inadmisión del recurso. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.002-2007, de fecha 20 de julio del 2007)

5) Principio de Igualdad en los Debates.

En el Estado moderno la relación jurídica tributaria no se basa en una relación de fuerza o poder, sino en una relación de derecho, donde tanto el sujeto activo como el pasivo actúan dentro de un plano de igualdad jurídica y el tribunal que conoce de sus controversias, además de ser

independiente, debe juzgar con imparcialidad, bajo el único imperio de la ley y el deseo de hacer justicia. Por eso las partes en el proceso judicial actúan en igualdad de condiciones e igualdad en los debates y sus defensas.

Sobre este particular *Campo y Díaz* expresan que “la garantía constitucional de la defensa en juicio postula la posibilidad cierta de que el justiciable tenga la oportunidad suficiente de participar con entera libertad, sujeto a las normas procesales, al debate contradictorio de los procederes asignados a los terceros que cite el acto que se dicte, tener noticia de cada una de las etapas de dichos juicios a terceros, de ser oído y de producir pruebas, y de que se respete el principio de bilateralidad con conocimiento recíproco de todos los actos procesales.” (Estructura Jurídico-subjetiva de la Determinación de Oficio en el Marco de la Ley 11.683)

6) Principio de Libertad de las Pruebas.

En el proceso tributario predomina el Principio de Libertad de las Pruebas, donde no hay pruebas tasadas ni prohibidas y donde las mismas pueden exponerse con entera libertad, dependiendo solo de los jueces valorarlas, aceptarlas o desestimarlas. El artículo 60 del Código Tributario establece que en las gestiones y procedimientos ante la Administración Tributaria serán admisibles todos los medios de prueba aceptados en derecho y que sean compatibles con la naturaleza de aquellos trámites. Aunque no existe en el Código Tributario una disposición similar respecto de la prueba en materia judicial tributaria, entendemos que por analogía la misma debe aplicarse con igual extensión.

7) Principio de Oficialidad.

Ha sido juzgado que en materia tributaria el impulso y desarrollo del proceso no depende solo de lo peticionado por las partes, sino que también están determinados preponderantemente por la actuación del Tribunal Fiscal (Sentencia del TCT, de fecha 19 mayo 1998, Boletín del TCT No.4, pág.351). Al tener los tributos un carácter de orden público, el tribunal no debe conformarse con lo peticionado por las partes y las pruebas presentadas por estas, sino que puede ordenar de oficio cualquier medida de instrucción o de mejor proveer.

8) Principio de Verdad Material o Proceso Inquisitorio.

En materia fiscal el juez no debe conformarse con los argumentos y pruebas sometidos por las partes en el proceso, sino buscar la verdad objetiva de los hechos, pues se trata de asuntos que interesan al orden público. Por eso ha sido juzgado que en materia tributaria “el magistrado debe descubrir, desentrañar la verdad objetiva de los hechos investigados independientemente de lo alegado y peticionado por las partes,” pudiendo ordenar de oficio experticios e informes técnicos. (Sentencia del TCT, de fecha 27 de marzo del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.158; Sentencia del TCT, de fecha 19 de junio del 2001, Boletín del TCT No.13, pág.225; Sentencia del TCT No.052-2003, de fecha 19 de agosto del 2003; Sentencia de la Primera Sala del TCT No.010-2007, de fecha 19 de septiembre del 2007)

9) Principio *Tantum Devolutum Quantum Appellatum*.

Un recurso judicial en materia tributaria es similar a un recurso de apelación y por eso las resoluciones del Fisco tienen carácter de sentencias y gozan del Principio de Autoridad de Cosa Juzgada, debiendo respetarse el principio de que “sólo hay devolución de lo que ha sido Apelado”, es decir que el recurso no puede agravar la situación del recurrente (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de septiembre de 1998, B.J. No.1054, pág.431). El artículo 69, numeral 9, de la Constitución, establece que “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) Principio de Economía Procesal.

Su finalidad es abreviar los procesos litigiosos, no solo eliminando procedimientos sin sentido y dilatorios, sino también desestimando actos que aún fuesen dictados con errores, su eliminación no alteraría la suerte y legalidad del proceso. En este sentido, el Tribunal Superior Administrativo juzgó que “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). Ver también Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 11 de agosto del 2004, B.J. No.1125, pág.517)

11) Principios del Derecho Tributario.

Las sentencias del Tribunal Superior Administrativo deben fundamentarse en los principios del Derecho Tributario y en los preceptos adecuados del Derecho Público aplicables al Caso. (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). El artículo 164 del Código Tributario consagra que “todas las sentencias del Tribunal Superior Administrativo se fundamentarán en los preceptos de carácter tributario que rijan el caso controvertido y en los principios del derecho tributario que de ellos se deriven, y en caso de falta o insuficiencia de aquellos, en los preceptos adecuados del derecho público aplicables y de la legislación civil, a título supletorio.”

12) Principio de Irretroactividad de la Ley.

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 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.”

Ha sido juzgado que 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) y que el Principio de la no retroactividad de las leyes se impone al legislador y a los jueces. (Sentencia de la SCJ, de fecha 24 de mayo de 1967, B.J. No.678, pág.900). Sin embargo, también ha sido juzgado 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) y que 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).

Asimismo, ha sido juzgado que 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) y que las leyes no tienen efecto retroactivo y no pueden afectar los derechos adquiridos. (Sentencia del TCT No.007-2006, de fecha 15 de febrero del 2006)

13) Principio de Equidad, Justicia y Razonabilidad.

Los jueces 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 gravámenes. (Sentencia del TCT, de fecha 12 de noviembre del 2002, pág.11, Boletín del TCT No.19, pág.181). Asimismo, 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)

14) Principio de Autoridad de Cosa Juzgada.

Cuando una sentencia de un tribunal ha adquirido la autoridad irrevocable de la cosa juzgada, esa sentencia se opone a las partes en el proceso y al juez. Ha sido juzgado que para que una sentencia adquiera la autoridad de la cosa juzgada, es necesario que la misma no sea susceptible de ningún recurso. (Sentencia de la SCJ, de fecha 31 de enero de 1962, B.J. No.618, pág.145) y que 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)

Asimismo, ha sido juzgado que la autoridad de la cosa juzgada se aplica tanto al dispositivo de la sentencia como a los motivos vinculados

a él. (Sentencia de la SCJ, de fecha 13 de enero de 1971, B.J. No.722, pág.59) y que cuando el contribuyente no ejerce los recursos, la resolución adquiere carácter de cosa juzgada. (Sentencia de la SCJ, de fecha 27 de septiembre del 1989, B.J. No.946, pág.1332). Un recurso contencioso es similar a un recurso de apelación y por eso las resoluciones del Fisco tienen carácter de sentencias y gozan del Principio de Autoridad de Cosa Juzgada, debiendo respetarse el principio de que “sólo hay devolución de lo que ha sido Apelado”. (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de septiembre de 1998, B.J. No.1054, pág.431). Con la sentencia el tribunal se desapodera definitivamente del asunto y no puede volver sobre su decisión. (Sentencia de la SCJ, de fecha 5 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.6). El medio deducido de la autoridad de la cosa juzgada no es de orden público y debe ser propuesto ante los jueces de fondo, no por primera vez en casación. (Sentencia de la SCJ; de fecha 10 de septiembre de 1993, B.J. No.994, pág.880)

15) Lo Penal No mantiene en estado a lo Tributario.

Ha sido juzgado que cuando existe una infracción penal, lo conocido en el tribunal penal no mantiene en estado a lo que se conoce en materia tributaria (Sentencia de la SCJ, de fecha 27 de junio del 2001, B.J. No.1087, pág.663). Sin embargo, esta sentencia puede ser un tema de controversias por dos razones: Nunca debe olvidarse del Principio de que nadie puede ser juzgado dos veces por una misma causa, aún cuando se trate de tribunales distintos, y el hecho de que solo el Tribunal Contencioso Administrativo puede conocer de la materia tributaria y por tanto no puede condenarse penalmente a una persona por infracciones tributarias si éstas no se dan primero por sentadas.

16) Principio del *Nom Bis In Idem*.

El artículo 69, numeral 5), de la Constitución, expresa que ninguna persona puede ser juzgada dos veces por una misma causa. Nuestra Suprema Corte de Justicia ha dicho que nadie puede ser juzgado dos veces por un mismo hecho, pues es una garantía de los derechos inherentes de la personalidad humana. (Sentencia de la SCJ, de fecha 20 de octubre de 1978, B.J. No.815, pág.2023).

17) Principio de Buena Fe.

Dispone el artículo 2268 del Código Civil que se presume siempre la buena fe y corresponde la prueba a aquel que alega lo contrario. Según nuestro Tribunal Superior Administrativo la buena fe es un estado de conciencia y la intención un fenómeno psicológico, y por lo tanto, la intención delictiva falta cuando el agente está de buena fe. Que de los documentos que conforman el expediente se pudo comprobar que los documentos de embarque, la Factura Consular y la Factura Comercial, son demostrativos de que la recurrente no tuvo la intención fraudulenta de introducir clandestinamente dicha mercancía en el territorio nacional dominicano, sino que era evidente que se cometió un error en la importación de la mercancía. (Sentencia del TSA, de fecha 27 de junio de 1985, Boletín del TSA No.74, pág.165).

En materia impositiva debe primar el Principio de Buena Fe, que supone una relación entre quien actúa con el ánimo de cumplir sus obligaciones y quien confía que la otra parte actuará del modo que corresponda en el marco de una relación jurídica, evitando así que sean afectados los derechos fundamentales del ciudadano. (Sentencia del TCT, de fecha 27 de abril del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.57), pues los Principios de Seguridad Jurídica y Buena Fe limitan el poder de la Administración Tributaria. (Sentencia del TCT No.019-2005, de fecha 13 de abril del 2005)

18) Principio de Separación de los Poderes Públicos.

De conformidad con el artículo 4 de la Constitución en nuestro país existe la división de los poderes públicos (Legislativo, Ejecutivo y Judicial) y hace a sus encargados responsables, precisando que estos no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por la Constitución y las leyes. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de mayo de 1999, B.J. No.1062, pág.64). De lo anterior se desprende que aún cuando el tribunal pueda entender que un tributo viola el Principio de Capacidad Contributiva, por ejemplo, ese tribunal no puede fijar una tasa o alícuota para dicho tributo, pues esto es atribución exclusiva del Congreso Nacional. Tampoco puede una sentencia judicial anular un Contrato Administrativo (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de septiembre de 1999, B.J. No.1066, pág.833) ni restituir la vigencia de un Decreto ya derogado (Sentencia de la SCJ, de fecha 19

de mayo de 1999, B.J. No.1062, pág.67; Sentencia de la SCJ, de fecha 1 de marzo del 2000, B.J. No.1072, pág.16)

B) Los Recursos Tributarios en República Dominicana.

En la República Dominicana no todos los tributos se rigen por la misma ley, sino que existen regulaciones distintas dependiendo del tipo de impuesto de que se trate. Así, por ejemplo, nos encontramos con lo siguiente:

1) Código Tributario.

El artículo 1 del Código Tributario consagra que “el presente Título I establece las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos”, lo cual implica que el Código Tributario solo se aplica para los “tributos internos nacionales”, excluyendo de la aplicación del mismo, en principio, a los tributos de Aduanas y los arbitrios municipales, que se rigen por otras leyes.

En este sentido, el Código Tributario rige las relaciones que surgen de los tributos internos nacionales, consagrando los recursos administrativos y judiciales que tienen que ver con estos tributos, entre ellos el Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre Activos, Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria (IPI), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y otros.

Sin embargo, por disposición de la Ley No.226-06, de Autonomía de Aduanas, los recursos judiciales relativos a Aduanas también se rigen por el Código Tributario.

2) Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas.

Esta Ley regula las relaciones jurídicas que se desprenden de los tributos al comercio exterior, es decir importación y exportación, consignando los recursos administrativos que se presentan ante la Dirección General de Aduanas, pues como se dijo la Ley No.226-06, de Autonomía de Aduanas, señaló que los recursos judiciales relativos a Aduanas también se rigen por el Código Tributario.

3) Ley 176-07, del Distrito Nacional y los Municipios.

Establece esta ley que los recursos administrativos en materia municipal serán conocidos en los Ayuntamientos, pero los recursos jurisdiccionales ante el Tribunal Superior Administrativo mediante el procedimiento consignado en el Código Tributario.

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

TÍTULO II

Los Recursos en Sede Administrativa

CAPÍTULO I

Aspectos Generales

Hemos preferido denominar este título como recursos en sede administrativa debido a que de acuerdo con la legislación tributaria dominicana, y a diferencia de otros países como Francia y Argentina, no existe en nuestro país un Tribunal Fiscal dentro de la jurisdicción administrativa, que sea independiente e imparcial de la Administración Tributaria y respete las normas del debido proceso, sino que los llamados recursos administrativos de Reconsideración y Reclamación en realidad son solicitudes de revisión, aunque con efectos jurídicos importantes, incluyendo la autoridad de cosa juzgada, que se interponen y deciden ante el mismo órgano de la Administración Tributaria que emitió el acto que se impugna.

El recurso administrativo es aquel que se eleva ante la misma autoridad administrativa que lo dictó, con la finalidad de que lo modifique, anule o revoque, encontrando su mayor fundamento en el hecho de permitir a la Administración Tributaria revisar su propia decisión antes de que el caso salga de su competencia y se interne en el campo jurisdiccional, pasando del ámbito de la Administración Pública al área del Poder Judicial.

Es así como algunas leyes crean el llamado Recurso de Reconsideración que permite que el mismo órgano administrativo que dictó un acto estudie de nuevo el caso recurrido, a los fines de revisar su decisión, con poderes para confirmarlo, modificarlo o revocarlo. No obstante, en vista de que muchos países entienden como una pérdida de tiempo volver a analizar un caso ya estudiado, optan por no permitir este tipo de recurso o simplemente limitarlo a ciertas materias impositivas o a casos específicos dentro de un mismo tributo.

Un segundo tipo de recurso administrativo lo constituye el llamado Recurso Jerárquico, por medio del cual una persona que se siente afectada por un acto administrativo recurre por ante el órgano superior en la escala jerárquica, con la finalidad de que este modifique, anule o revoque el acto dictado por un inferior. Aunque en estos casos se trata de un órgano distinto de aquel que emitió el acto, en términos de organización se entiende que el superior jerárquico apoderado pertenece al ámbito de la Administración Pública y que en tal virtud mediante en el recurso jerárquico la Administración vuelve a revisar la decisión adoptada mediante una nueva revisión del caso. No obstante, es preciso indicar que en la República Dominicana el recurso jerárquico fue abolido para la materia tributaria, permaneciendo vigente para la materia administrativa.

I.- Características Esenciales.

Por tratarse de recursos que se ventilan ante la propia Administración, los recursos administrativos presentan la peculiaridad de un procedimiento que se desenvuelve dentro de un esquema bipolar, es decir únicamente entre Administración y administrado, en el cual, en teoría, la Administración se ve forzada a participar como órgano encargado de velar por el fiel cumplimiento de la ley y no como una parte dentro de un proceso litigioso. Se trata de un recurso recubierto sencillez y del Principio de Informalidad, donde no se exigen formalidades sacramentales. Sin embargo, en realidad la Administración actúa como juez y parte, pues ella misma es la que decide.

El plazo establecido por la ley para la interposición del recurso administrativo es fatal, consignado a pena de caducidad, lo que implica que la no presentación del recurso en tiempo oportuno acarrea consigo la automática confirmación del acto impugnado, adquiriendo la resolución que se emita el carácter o autoridad de la cosa juzgada, no pudiendo ser revocada ni siquiera por un tribunal judicial. Sin embargo, en estos casos el Tribunal Superior Administrativo admite en la forma el Recurso Contencioso Tributario interpuesto contra una Resolución de Reconsideración fundada en que el Recurso de Reconsideración fue extemporáneo, pero lo rechaza en el fondo por considerar que la Administración Tributaria actuó dentro de la ley al declararlo inadmisibile por haberse interpuesto fuera del plazo legal.

Por otra parte, el fallo que emite la Administración Tributaria en la decisión de un recurso administrativo reúne características de Resolución y no de sentencia, de lo cual se desprende, en principio, la imposibilidad de que estas resoluciones disfruten del fenómeno de autoridad de cosa juzgada. Sin embargo, en nuestro país existe el criterio de que un Recurso de Reconsideración, una vez decidido, no puede ser revocado por el órgano que lo dictó aún a solicitud del recurrente, sino que el interesado debe incoar un recurso contencioso ante el Tribunal en procura de su revocación o modificación. En este sentido, ha sido juzgado que las resoluciones del Fisco tienen carácter de sentencias y gozan del Principio de Autoridad de Cosa Juzgada (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de septiembre de 1998, B.J. No.1054, pág.431).

II.- Procedimiento.

Los recursos administrativos deben elevarse dentro de los plazos establecidos por la ley, que generalmente tienden a ser muy cortos. Lo normal es que el procedimiento se inicie con una instancia dirigida al órgano competente de la Administración Tributaria solicitando una reconsideración o revisión del acto administrativo que el interesado alega afecta sus derechos o intereses, anexando los documentos que hará valer en apoyo de sus pretensiones. En este tipo de recursos el ministerio de abogado no es requerido y el recurso debe hacerse por escrito. El caso es conocido por miembros de la Administración Tributaria especialistas en materia de tributos, en un departamento compuesto principalmente por abogados auxiliados por contadores.

Al recibir una solicitud de reconsideración la Administración Tributaria efectúa una revisión del expediente y un análisis pormenorizado de los argumentos expuestos por el interesado, así como de los documentos y comprobantes que se adjuntan al recurso en apoyo de sus alegatos. En esta revisión la Administración puede ordenar las investigaciones y experticios que entienda conveniente para la mejor solución del caso, tales como auditorías, inspección de lugares y mercancías, solicitud de información a contribuyentes, terceros y otros departamentos de la Administración. Cuando la Administración Tributaria forma su convicción respecto al caso, falla el recurso mediante una Resolución de Reconsideración, que es posteriormente notificada al recurrente para los fines de lugar.

En lo que se refiere exclusivamente a la República Dominicana debemos distinguir entre los tributos internos nacionales, los aduaneros y los municipales:

A) Tributos Internos Nacionales y Aduanas.

1) Textos Legales.

El artículo 1 del Código Tributario consagra que “el presente Título I establece las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos”, lo cual excluye de la aplicación del Código Tributario, en principio, a todos aquellos tributos que no posean un carácter interno nacional.

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

En resumen, y con la excepción que veremos más adelante, podríamos decir que en nuestro país el Código Tributario únicamente se aplica a los tributos internos nacionales, no a los de aduanas ni a los municipales, siendo el Código Tributario la base legal por excelencia que establece y reglamenta los recursos en sede administrativa y en sede judicial que tienen que ver con la aplicación del Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre Activos, Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), Impuesto Selectivo al Consumo (que grava las bebidas alcohólicas, tabaco, pasajes aéreos, seguros, etc.), Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria (IPI), Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto a los Juegos de Azar o Casinos, Impuesto sobre Placas de Vehículos de Motor y otros que tienen este carácter de internos nacionales.

Sin embargo, por disposición expresa del artículo 19 de la Ley No.226-06, del año 2006, que otorgó personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio

a la Dirección General de Aduanas (DGA), los recursos judiciales o contenciosos relativos a Aduanas también se rigen por el Código Tributario. En efecto, la indicada Ley No.226-06 modificó los artículos 185 y 186 de la Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas, para que en lo adelante digan de la siguiente manera:

“Artículo 185. Si el interesado no estuviere conforme con la decisión rendida en reclamación ante el Director General, podrá recurrir ante el Tribunal Superior Administrativo.”

“Artículo. 186. Dicho recurso contencioso tributario, 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.

“Párrafo. Tiene competencia especial y exclusiva para conocer de todo recurso de amparo relacionado con la presente ley el Tribunal Superior Administrativo, bajo los términos expresados en el Artículo 25.1 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, en los casos en que cualquier persona se considere lesionada en sus derechos y libertades fundamentales por una actuación de la Dirección General de Aduanas, siempre y cuando la persona haya agotado las vías previas puestas a su alcance.”

No obstante, en ningún momento se modificó el artículo 178 de la Ley General de Aduanas No.3489, que establece el Recurso de Reclamación en sede administrativa, al señalar lo siguiente: “Artículo 178: 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.”

En consecuencia, podemos resumir diciendo que Ley de Aduanas No.3489, que regula las relaciones jurídicas que se desprenden de los tributos de importación y exportación, es la que rige los recursos administrativos que se presentan ante la Dirección General de Aduanas relativos al comercio exterior, mientras que los recursos jurisdiccionales en materia de Aduanas se rigen por el Código Tributario, conforme a la Ley No.226-06.

2) Incompetencia del Organismo.

Por tratarse de dos órganos administrativos independientes, cada uno con personalidad jurídica propia, el recurso administrativo, ya sea de Reconsideración o Reclamación, debe depositarse y estar dirigido al órgano administrativo competente, ya sea la Dirección General de Impuestos Internos o la Dirección General de Aduanas, según el caso, pues cuando el recurso es ajeno al órgano administrativo, éste debe declarar su incompetencia para conocer de dicho recurso, con el consecuente rechazo del mismo. No obstante, nada impide que un órgano administrativo incompetente pueda remitir el caso al otro órgano administrativo competente, para que sea éste quien lo conozca y decida.

B) Arbitrios Municipales.

Señala el artículo 279 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, que “los Ayuntamientos podrán establecer mediante ordenanzas, tasas por la utilización exclusiva o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.”

Con respecto a los arbitrios municipales el artículo 111 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, establece que “en contra de las ordenanzas, reglamentos y resoluciones municipales, los interesados podrán interponer de manera potestativa recurso de reconsideración sin perjuicio de las facultades que establece la ley.”

Asimismo, el artículo 137 de la misma Ley 176-07 señala que “contra los actos municipales se podrá interponer recurso de reconsideración de manera potestativa, el cual se dirigirá y resolverá por el órgano que los hubiere dictado,” indicando el artículo 138 que “el plazo para la presentación del recurso será de un mes a contar desde la notificación del mismo al interesado, sin menoscabo de introducir su requerimiento directamente a partir de las instancias y procedimientos establecidos en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.” Agrega el párrafo de este artículo 138 que “el plazo para interponer un recurso de reconsideración por los regidores/as que hubieran votado en contra de un acuerdo se contará desde la fecha de la sesión en que se hubiera votado el mismo.”

Por su parte, el artículo 257 de la Ley No.176-07 dispone que “contra los actos sobre aplicación y efectividad de los arbitrios municipales, y de los restantes ingresos de derechos públicos de los municipios ayuntamientos, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarios, rentas, derechos, multas y sanciones pecuniarias, se podrá formular recurso de reconsideración ante el concejo municipal,” agregando en su artículo 260 que con respecto a la nulidad y revisión de los actos tributarios “corresponderá al concejo municipal la declaración de nulidad de pleno derecho y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria.”

No obstante, todo lo relativo a los arbitrios municipales será estudiado más adelante en esta misma obra, en la parte referente a los Tributos Municipales.

En síntesis, en la mayoría de los casos el primer recurso que debe incoar un contribuyente insatisfecho es ante el mismo órgano que dictó el acto o resolución objeto de la impugnación. Es el llamado recurso de reconsideración y tiene como fundamento el hecho de entender que a la Administración debe dársele la oportunidad de revisar sus propias actuaciones y decisiones, antes de que el caso pase a otros organismos superiores o independientes. Recordamos que el artículo 139 del Código Tributario exige que antes de recurrirse al tribunal contencioso debe primero, como condición esencial, “que se trate de actos contra los cuales se haya agotado toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los órganos administradores de impuestos.”

CAPÍTULO II

Recurso de Reconsideración

I.- Recurso de Reconsideración ante Impuestos Internos.

El artículo 57 del Código Tributario, refiriéndose a los tributos internos nacionales, establece 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.

En los casos en que el Recurso haya sido incoado, la Administración podrá conceder un plazo no mayor de treinta (30) días para la ampliación del mismo.

Párrafo I. La interposición de este recurso suspende la obligación de efectuar el pago de impuestos y recargos determinados, hasta que intervenga decisión sobre el mismo. La diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en este Código.

Párrafo II. Con la notificación de la Resolución que decide el recurso 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. 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.”

A) Acto Recurrible.

De conformidad con el artículo 57 del Código Tributario el Recurso de Reconsideración no está disponible en contra de todo acto administrativo dictado por el Fisco que pueda afectar al contribuyente o sujeto pasivo, sino únicamente en contra de aquellos actos que se refieren a la determinación de oficio de la obligación tributaria, es decir a la determinación total o parcial que del impuesto a pagar realice la Administración Tributaria. En efecto, el artículo 57 es claro al indicar que el Recurso de Reconsideración solo procede cuando el contribuyente considere incorrecta o injusta:

- 1) La estimación de oficio que se hiciese de sus rentas y del impuesto; o,
- 2) Los ajustes que les sean practicados a sus declaraciones; o,
- 3) La determinación de cualquier otro impuesto.

De este modo, por ejemplo, el Código Tributario no permite el Recurso de Reconsideración cuando se trate de la aplicación de sanciones por Faltas Tributarias. Esta situación no solo se deduce del contenido limitativo del artículo 57, antes transcrito, sino también del artículo 79 del mismo Código, el cual consagra que en contra de la resolución de la Administración Tributaria que imponga sanciones podrá interponerse el recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.

Sin embargo, entendemos que cuando a un contribuyente se le notifica una determinación de oficio requiriéndole el pago de impuestos y en esa misma determinación se le aplican sanciones administrativas, tales como recargos, intereses y multas el interesado tiene la siguiente opción:

- a) Interponer un Recurso de Reconsideración en contra de todo el acto de determinación de oficio, es decir contra los tributos y sanciones aplicados, pues en este caso lo accesorio sigue la suerte de lo principal; o
- b) Interponer un Recurso de Reconsideración solo en contra de los tributos requeridos y a la vez incoar un recurso contencioso tributario solo en contra de las sanciones.

B) Plazo para Presentarlo.

Dispone el artículo 57 del Código Tributario que el Recurso de Reconsideración debe hacerse por escrito dentro de los 20 días siguientes a la fecha de recepción de la notificación de dicha decisión y debe contener los alegatos y documentación en que el contribuyente fundamente sus pretensiones.

1) Plazo Fatal.

El plazo establecido por la ley para la interposición del Recurso de Reconsideración es fatal, a pena de caducidad del recurso, pues la no presentación del mismo en tiempo oportuno implica la automática confirmación del acto impugnado y la resolución que se emita tendrá la autoridad de la cosa juzgada, no pudiendo ser revocada ni siquiera por un tribunal judicial. No obstante, en razón de que en muchos casos ocurre que el plazo de 20 días de que dispone el recurrente para elevar su recurso no es suficiente para prepararlo, sustentarlo y anexar las pruebas pertinentes, el artículo 57 del Código Tributario establece que en los casos en que el Recurso de Reconsideración haya sido incoado en tiempo hábil, la Administración podrá concederle un plazo no mayor de 30 días para la ampliación del mismo.

2) Días Calendario.

En ninguna parte el Código Tributario señala si el plazo de 20 días para interponer el Recurso de Reconsideración debe contarse como días calendario o días hábiles. El Anteproyecto de Código Tributario Dominicano, nunca aprobado, señalaba en su artículo 12, literal a), que “los plazos de días se encuentran referidos solamente a días hábiles y laborales, que serán tales según la ley común.” Tampoco en el Derecho Supletorio encontramos disposiciones expresas en este sentido.

No obstante, en la práctica el cómputo de los plazos de días para recurrir se toman como días calendario, aunque si el plazo termina en un día no hábil o no laborable, el plazo vence al día siguiente que sea hábil. Incluso la jurisprudencia parece inclinarse en esta posición, pues aunque no se ha pronunciado expresamente sobre si el cómputo de los plazos de días para recurrir es calendario o laborable, de distintas sentencias donde el plazo es contado para calcular si fue o no extemporáneo se

deduce que el mismo se calcula como días calendarios, no como días laborales, aunque admiten que si el plazo termina en un día no hábil o no laborable, el plazo vence al día siguiente que sea hábil.

3) Plazo Franco.

Pero lo que sí ha dicho la jurisprudencia es que el plazo para interponer un Recurso de Reconsideración es franco, es decir que no se cuenta ni el día de la notificación del acto recurrido ni el día del vencimiento de los 20 días. Veamos:

a) Todo Plazo que tiene como Punto de Partida una Notificación a Persona o Domicilio es Franco y se cuenta de Día a Día. Considerando, que nuestra Suprema Corte de Justicia en funciones de Corte de Casación, ha consagrado que todo plazo que tiene como punto de partida una notificación a persona o domicilio es franco (Boletín Judicial 908.1047); que este tribunal adopta el criterio expresado por nuestro más alto tribunal en sentencia de fecha 9 de enero del año 2002 que dice que: “todo plazo procesal, que es aquel que tiene como finalidad permitir el ejercicio de una actuación una vez iniciada la acción en justicia y que tiene como punto de partida una notificación a persona o a domicilio, es un plazo franco, por lo que en el cómputo del mismo no se contara el día de la notificación “*dies a-quo*”, ni el día de su vencimiento “*dies ad quem*”; Considerando, que luego de un ponderado análisis de las piezas que conforman el expediente del caso, este tribunal ha podido comprobar que la resolución recurrida fue notificada por la Secretaría de Estado de Finanzas en fecha 30 de noviembre de 1999 y el recurrente depositó su recurso por ante esta jurisdicción el día 15 de diciembre de 1999, de lo cual se advierte que el recurso fue depositado dentro del plazo de los 15 días que establece el artículo 144, en razón de que en materia de plazos procesales los plazos se establecen de día a día completo, y el plazo establecido en dicho artículo es franco por ser un plazo que tiene como punto de partida una notificación a persona o domicilio, en consecuencia este tribunal procede a declarar bueno y válido el presente recurso, por haber sido interpuesto dentro del plazo legal. (Sentencia del TCT No.084-2003, de fecha 30 de diciembre del 2003)

b) Cuando hay Notificación los Plazos para Recurrir son Francos. (Sentencia del TCT No.041-2003, de fecha 10 de julio del 2003)

c) Cálculo del Plazo Franco. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.003-2008, de fecha 7 de mayo del 2008)

C) Personas que pueden Elevar el Recurso.

1) Sujeto Pasivo.

El artículo 57 del Código Tributario es claro al señalar que tienen calidad jurídica para interponer el Recurso de Reconsideración los sujetos pasivos de la obligación tributaria, al disponer 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.”

2) Herederos.

Con respecto a los herederos del causante el derecho común indica que cuando un heredero acepta la sucesión o masa hereditaria se subroga en los derechos y obligaciones del fallecido, de donde resulta jurídico deducir que los herederos tienen derecho no solo a continuar un recurso elevado por el causante, sino también a elevar en sus propios nombres el recurso por un hecho o acto jurídico originado con motivo de su causante.

Asimismo, el párrafo del artículo 5 del Código Tributario expresa 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”, con lo cual queda claro que los herederos del contribuyente fallecido tienen derecho a interponer todos los recursos que consideren y a continuar los recursos ya interpuestos.

3) Terceros y Acreedores.

En referencia a los terceros debemos indicar que en los distintos textos de las leyes impositivas dominicanas no se expresa nada respecto a si los terceros pueden elevar el recurso o si los acreedores de un deudor

negligente pueden ejercer la acción oblicua, reclamando en su nombre. En razón de este silencio es necesario recurrir al ordenamiento jurídico general para buscar solución a los cuestionamientos suscitados.

En el caso de los terceros, los cuales se entiende pueden tener interés, aunque no derecho, parece que la ley no les permite elevar el recurso de reconsideración a nombre de otro ni intervenir en el proceso ni incoar un recurso de tercería en contra de la Resolución de Reconsideración.

Con respecto a los asuntos administrativos hay que tener en cuenta que en virtud de la Ley No.4378 de 1956, de Ministerios o Secretarías de Estado, un Ministro puede de oficio o a solicitud de parte interesada modificar o revocar los actos emitidos por sus subalternos u órganos dependientes, sea por motivo de ilegalidad u oportunidad, y por esa razón cualquier tercero puede solicitar la modificación o revocación de un acto administrativo. Esta solicitud de tercero no puede ser considerada como un recurso propiamente dicho, debido a que no constituye una obligación para el receptor el tener que analizar o fallar sobre el caso, sino solo una simple petición que puede ser o no tomada en cuenta por el Ministro. No obstante, en nuestro país en materia de impuestos no existe el recurso jerárquico y el Ministerio de Hacienda solo ejerce una "tutela" ante la Administración Tributaria, de donde se desprende que el Ministro de Hacienda no puede revocar o modificar los actos emitidos por la Dirección General de Impuestos Internos, ya sea de oficio o a solicitud de tercero o parte interesada.

En lo que respecta a la acción oblicua, que permite a un acreedor accionar en nombre de su deudor negligente, la solución surge del derecho civil como norma supletoria, que permite este tipo de fenómeno jurídico. Tampoco vemos ningún inconveniente en que el Recurso de Reconsideración pueda ser interpuesto por un Responsable Solidario o de que este intervenga en el proceso.

D) Forma del Recurso.

Dispone el artículo 57 del Código Tributario que el Recurso de Reconsideración deberá hacerse por escrito y deberá contener los alegatos y documentación en que el contribuyente fundamente sus pretensiones.

Aunque las leyes dominicanas tratan de manera muy somera el tema de los recursos administrativos, del contexto general de la legislación se desprende que no existe una formalidad sustancial requerida para este recurso, con excepción de que sea escrito, no importa el tipo de papel, tinta o letra en que se redacte, y que sea en idioma español y legible. Es discutible si el recurso puede ser elevado mediante carta certificada, telegrama o facsímil, aunque parece ser posible si se toma en consideración que la ley no lo prohíbe y lo importante es que se denote la manifestación de voluntad de elevar una reclamación o inconformidad con el acto notificado. Además, debe contener nombre, domicilio, fecha y firma del recurrente, así como los argumentos en que justifica su recurso y anexar los documentos y comprobantes probatorios, si lo hubiera. En virtud de que se trata de un proceso administrativo en el Recurso de Reconsideración no es necesario el ministerio de abogado. El recurrente debe tener calidad y capacidad jurídica, amén de derecho e interés legítimamente protegido.

En síntesis, sobre la forma en que debe presentarse el Recurso de Reconsideración podemos afirmar lo siguiente:

1) Debe hacerse por escrito, señalando los datos del recurrente, vale decir nombre, dirección y cédula o Número de Registro de Contribuyente.

2) Debe ser depositado por ante la Dirección General de Impuestos Internos o una de sus Agencias o Administradoras Locales.

3) No es necesario el ministerio de abogado, pero si el recurrente lo desea puede utilizarlo.

4) Debe hacer referencia clara del caso de que se trata, indicando el acto contra el cual recurre o transcribiendo o anexando copia del mismo.

5) Conviene señalar el período fiscal de que se trata y el monto de impuestos y accesorios a que se refiere el acto impugnado.

6) Debe referirse o dar a entender que se trata de una solicitud de reconsideración o revisión del acto impugnado. Lo ideal es que diga expresamente que es un Recurso de Reconsideración; sin embargo, aunque no lo señale expresamente, esto no implica su nulidad cuando del contenido del escrito se puede inferir que se trata de un recurso, solicitud o manifestación de reconsideración, revisión, reclamación o inconformidad.

7) Conviene hacer un breve comentario de los hechos del caso y luego presentar los argumentos o alegatos del recurrente en contra del acto contra el cual recurre.

8) Debe ser firmado por el propio recurrente o su apoderado.

9) Debe anexarse al recurso las documentaciones o pruebas en que el recurrente fundamenta sus pretensiones.

En razón de que el plazo para incoar el Recurso de Reconsideración es de 20 días contados a partir de la fecha de recepción de la notificación del acto que se recurre, y en razón de que muchas veces este plazo resulta insuficiente para presentar todas las argumentaciones y documentaciones en que el contribuyente fundamenta sus pretensiones, el recurrente puede presentar su escrito de reconsideración de forma breve, dentro de este plazo de 20 días, y en ese mismo escrito o en uno posterior solicitar un plazo adicional para presentar un escrito ampliatorio. En este sentido, la parte final del artículo 57 del Código Tributario señala que “en los casos en que el Recurso haya sido incoado, la Administración podrá conceder un plazo no mayor de treinta (30) días para la ampliación del mismo.”

E) Requisitos para Ejercerlo.

Señala el artículo 58 del Código Tributario que el Recurso de Reconsideración deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1) Que se formule por escrito con expresión concreta de los motivos de inconformidad;

2) Que se interponga dentro del plazo legal de 20 días; y

3) Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor, de percepción o declarante, o se acredite que la persona que lo interpone actúa como apoderado o representante.

F) Efectos del Recurso.

1) Suspende el Pago de los Impuestos Requeridos.

Establece el párrafo I del artículo 57 del Código Tributario que la interposición del Recurso de Reconsideración suspende la obligación

de efectuar el pago de los impuestos y recargos determinados hasta que intervenga decisión sobre el mismo. La diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en este Código. De lo anterior se desprende lo siguiente:

a) La interposición del Recurso de Reconsideración suspende la ejecución del acto administrativo que se impugna, y en consecuencia suspende la obligación de efectuar el pago de los impuestos y recargos determinados, incluyendo el proceso de cobro de la deuda por parte de la Administración Tributaria.

b) Para que la anterior suspensión de pago o cobro coactivo de la deuda surta efecto, es necesario que se trate de un Recurso de Reconsideración regular, es decir que haya sido interpuesto dentro del plazo legal establecido, o sea dentro de los 20 días de haberse recibido el acto contra el cual se recurre. De lo contrario se trataría de un recurso extemporáneo, carente de efecto jurídico.

c) Esta suspensión de pago o cobro compulsivo de la deuda tributaria no limita ni impide al Fisco adoptar medidas cautelares para resguardar el pago de su acreencia.

d) El recurrente puede, en todo momento, efectuar voluntariamente pagos a cuenta para evitar la acumulación de intereses indemnizatorios en caso de perder en su recurso.

e) Esta suspensión de pago o cobro tiene efectos durante todo el tiempo que dure el Recurso de Reconsideración sin ser fallado, es decir hasta que intervenga decisión definitiva sobre dicho recurso.

2) Suspende el Término de la Prescripción.

La obligación tributaria tiene un plazo de prescripción en el cual el tributo debe ser pagado voluntariamente o cobrado de manera coercitiva por la Administración Tributaria, que es de 3 años. Transcurrido ese tiempo sin que se haya efectuado el pago voluntario o iniciado el cobro compulsivo, la Administración Tributaria pierde su derecho a cobrar. El tiempo de la prescripción puede ser interrumpido, caso en el cual el plazo empieza a contarse de nuevo a partir del momento de esa interrupción; o puede ser suspendido, es decir que en un momento

dado se detiene el transcurso del tiempo para fines de prescripción, y solo vuelve a correr después de cierto plazo o sea cuando termine o venza el período de suspensión.

En efecto, el 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 tenga la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada.” En consecuencia, la interposición del Recurso de Reconsideración suspende el plazo de prescripción para el cobro de la deuda tributaria, lo cual es lógico para evitar que a través de tácticas dilatorias se evada el compromiso fiscal. Este plazo se interrumpe de manera indefinida, “hasta que la Resolución o la sentencia tenga la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada.”

Sin embargo, si partimos de la idea de que conforme al artículo 139 del Código Tributario el Fisco tiene un plazo máximo de 90 días para fallar sobre el Recurso de Reconsideración, podría presentarse la tesis de que respecto del Recurso de Reconsideración el plazo de suspensión de la prescripción no es indefinido, sino que vence a los 2 años contados a partir del término de los 90 días para fallar dicho recurso. Esperemos a ver que dicen los tribunales sobre esta tesis.

3) Puede Causar la Aplicación de Intereses.

El párrafo I del artículo 57 del Código Tributario, al referirse al Recurso de Reconsideración, expresa que “la diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en este Código”, lo que significa, por ejemplo, que si un contribuyente interpone un Recurso de Reconsideración contra varias impugnaciones o ajustes y en su reclamación solo triunfa en una parte de ellas, sobre la parte perdedora tendrá que pagar intereses indemnizatorios en la forma que establece el artículo 27 del Código Tributario, es decir “la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes.”

También aquí surge la idea de que si conforme al artículo 139 del Código Tributario el Fisco tiene un plazo máximo de 90 días para fallar

sobre el Recurso de Reconsideración, se supone que solo durante este plazo de 90 días es que el Fisco puede calcular intereses sobre la parte del recurso en que el recurrente perdió en sus pretensiones. No solo se trata de una tesis legal, sino también justa, pues sería abusivo que el Fisco se tarde años en decidir el recurso y también quiera cobrar intereses por todo este tiempo. Sobre este particular no encontramos ninguna jurisprudencia y por tanto habrá que esperar a ver que dicen los tribunales sobre esta tesis.

G) Estudio, Plazo para Fallar y Decisión.

Una vez que la Administración Tributaria haya recibido el recurso deberá proceder a su estudio, pudiendo solicitarle al recurrente cualquier otro documento o información que estime conveniente, así como ordenar los estudios, verificaciones, fiscalizaciones o comprobaciones que considere. Nada impide, asimismo, que el recurrente pueda voluntariamente, en tiempo oportuno y por su propia decisión ampliar sus argumentos y someter nuevas pruebas y documentaciones que crea pertinentes o que el Fisco le solicite al recurrente más datos o pruebas de sus argumentos.

1) Admisión en la Forma.

Una vez completado el expediente la Administración Tributaria, que como hemos dicho actúa como juez y parte, pues no se trata de un verdadero tribunal administrativo independiente e imparcial, aunque debemos admitir que en muchas ocasiones actúa con justicia tributaria, el Fisco debe ponderar la forma o admisibilidad del Recurso de Reconsideración, en especial sobre los siguientes aspectos:

- a) Si se cumplió el plazo de 20 días para recurrir;
- b) Si el recurso se fundamenta en uno de los casos permitidos por el artículo 57 del Código Tributario; y,
- c) Si el recurrente tiene calidad jurídica para interponer el recurso.

Solo cuando se hayan dado las condiciones exigidas por la ley para que el Recurso de Reconsideración sea admisible en la forma, es cuando

la Administración Tributaria estudiará y decidirá sobre las cuestiones de fondo del recurso.

2) Conocimiento del Fondo.

De manera expresa en ninguna parte del Código Tributario se establece el plazo que tiene la Administración Tributaria para conocer y decidir sobre un Recurso de Reconsideración. Sin embargo encontramos algunas disposiciones que parecen indicar que el Fisco solo cuenta con un plazo de 90 días para decidir el mismo.

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.”

A nuestro entender ambas disposiciones se refieren a que el Fisco debe fallar el Recurso de Reconsideración dentro de un plazo de 90 días. Sin embargo, estos 90 días deben correr a partir del momento en que el Fisco se encuentre en condiciones para fallar el mismo, pues en ocasiones el interesado solicita un plazo adicional para ampliar su recurso y depositar pruebas. Por eso el párrafo del artículo 140 del Código Tributario es claro al señalar que estos 90 días empiezan “estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente.”

3) Resolución.

La decisión sobre el recurso se recoge en una Resolución que es firmada por el Director General de Impuestos Internos, denominada

Resolución de Reconsideración. Se entiende que esta resolución debe responder todos los puntos o aspectos en que se basa el recurso y, aunque la ley no lo exige de manera expresa, se entiende que la misma debe ser motivada, como garantía de los derechos de defensa y seguridad jurídica del recurrente. Una vez emitida la resolución esta deberá ser notificada al interesado.

Si la Resolución de Reconsideración es denegatoria, es decir que rechaza en todo o en parte las pretensiones del recurrente, entonces el interesado podrá recurrir la misma por ante el Tribunal Superior Administrativo, dentro de un plazo de 30 días contados a partir del momento en que le fue notificada dicha Resolución de Reconsideración.

Al ser la Resolución de Reconsideración una decisión administrativa y no una sentencia de un tribunal imparcial, dicha resolución no goza, en principio, de la autoridad de la cosa juzgada, pudiendo ser revocada o modificada mediante un recurso judicial. Sin embargo, si el interesado no recurre la misma de manera regular y en tiempo oportuno, por ante los tribunales judiciales y mediante un recurso contencioso tributario, como se verá más adelante, dicha Resolución de Reconsideración sí adquiere la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada, igual que si hubiese sido dictada por un tribunal del orden judicial.

Tal y como indicamos, en nuestro país existe el criterio de que un Recurso de Reconsideración, una vez decidido, no puede ser revocado por el órgano que lo dictó aún a solicitud del recurrente, sino que el interesado debe incoar un recurso contencioso ante el Tribunal Superior Administrativo en procura de su revocación o modificación.

Sobre la Resolución de Reconsideración emitida por la Administración Tributaria encontramos algunas sentencias que conviene mencionar:

a) Las Secretarías de Estado son órganos administrativos y No órganos jurisdiccionales. Los Secretarios de Estado No son Jueces. (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 junio 1955, B.J. No.539, pág.1045).

b) Las Resoluciones del Secretario de Estado de Finanzas No son Sentencias y por tanto No requieren expresa Motivación. (Sentencia de la SCJ, de fecha mayo de 1961, B.J. No.610, pág.967)

c) Las Decisiones de la Administración Tributaria son verdaderas Sentencias Administrativas. (Sentencia de la SCJ, de fecha 11 de Mayo del 1984, B.J. No.882, pág.1092)

d) Las Resoluciones tienen carácter de Sentencias y gozan del Principio de Autoridad de Cosa Juzgada. Un Recurso Contencioso es un Recurso de Apelación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de septiembre de 1998, B.J. No.1054, pág.431)

e) La Resolución de Reconsideración de la DGII debe ser Motivada o se viola el Debido Proceso. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.016-2008, de fecha 29 de febrero del 2008; Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.016-2008, de fecha 29 de febrero del 2008)

H) Intereses Indemnizatorios.

Dispone el párrafo I del artículo 57 del Código Tributario que la diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar como consecuencia de la interposición del Recurso de Reconsideración estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en este Código. En otras palabras, si luego de haberse elevado el Recurso de Reconsideración resulta que el recurrente no tiene un éxito total en su recurso, sino que debe pagar equis cantidad de dinero al Fisco, entonces la diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar como consecuencia de la interposición de su recurso, estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en el artículo 27 del Código Tributario, es decir a un interés de un “treinta por ciento por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes.” En la actualidad este interés asciende a 1.73% mensual.

Sin embargo, es nuestro criterio que si de acuerdo con la ley la Administración Tributaria tiene un plazo de 90 días para decidir sobre el Recurso de Reconsideración sometido, el cálculo de los intereses indemnizatorios generados por la diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar, no puede sobrepasar los 90 días contados a partir del momento en que se interpuso el referido Recurso de Reconsideración, más cualquier plazo adicional solicitado por el interesado y concedido por el Fisco.

I) Inicio del Cobro Coactivo de la Deuda.

Señala el párrafo II del artículo 57 del Código Tributario 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. 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 solicitarle al Ejecutor Administrativo adoptar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal.

Sin embargo, este párrafo del artículo 57 del Código contiene algunas disposiciones que pueden resultar contradictorias y que conviene analizar:

1) Señala que con “la notificación de la Resolución que decide el recurso 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.”

Es decir que de acuerdo con esta disposición y por el solo hecho de resolverse un Recurso de Reconsideración en sede administrativa, no ante un órgano jurisdiccional independiente e imparcial, el Fisco puede emitir su propio título ejecutorio (Certificado de Deuda) y proceder al cobro coactivo de una deuda tributaria aún no discutida en los tribunales. No obstante, en distintas sentencias el Tribunal Superior Administrativo ha decidido que la Administración Tributaria solo puede emitir títulos ejecutorios cuando el contribuyente no recurre en contra del acto de determinación o cuando el asunto controvertido ha sido decidido por el Tribunal Superior Administrativo.

a) Para que la Acción Ejecutoria sea procedente es Necesario que se trate de Créditos Tributarios Ciertos, Líquidos y Exigibles y conste en un Título Ejecutorio. (Sentencia del TCT No.065-2003, de fecha 7 de octubre del 2003; Sentencia del TCT No.051-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004)

b) Un Crédito se hace Líquido, Exigible y Firme cuando se han agotado los Recursos Administrativos y el Recurso Jurisdiccional por ante el Tribunal Superior Administrativo. (Sentencia del TCT No.054-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004; Sentencia del TCT No.048-2005, de fecha 29 de junio del 2005; Sentencia del TCT No.093-2005, de fecha 24 de noviembre del 2005)

c) 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. Considerando, que como consecuencia de lo anterior la ejecución o persecución del cobro en el presente caso no procede en razón de que como este tribunal no se ha pronunciado sobre el fondo, el crédito no es cierto, líquido y exigible; asimismo y tal y como lo indica la propia recurrente la Administración Tributaria no corre ningún riesgo en el cobro del impuesto requerido, si hubiere lugar a ello, ya que se trata de una empresa de reconocida solvencia económica, por lo que el tribunal entiende que no proceden las medidas cautelares llevadas a cabo por la Administración Tributaria. (Sentencia del TCT No.058-2006, de fecha 8 de agosto del 2006)

2) Que la Administración Tributaria estará habilitada de pleno derecho para solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal.

Sin embargo, la Administración Tributaria no necesita que se falle un Recurso de Reconsideración para tener derecho a adoptar las medidas cautelares o conservatorias que considere para garantizar el cobro de su acreencia tributaria. En efecto, de conformidad con el artículo 81 del Código Tributario 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 los bienes del deudor.

Señala el párrafo único del indicado artículo 81 que para la adopción de estas medidas cautelares no se requerirá de los procedimientos establecidos en el Derecho Común, referentes al otorgamiento de estas medidas por parte de un juez competente, sino los procedimientos especiales establecidos en el Código Tributario, vale decir solicitarlo ante el Ejecutor Administrativo, que es un funcionario de la propia Dirección General de Impuestos Internos. En efecto, el artículo 85 de este Código manifiesta 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.”

En este mismo sentido, el artículo 82 del Código Tributario expresa 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 anterior artículo 81.

II.- Recurso de Reclamación ante Aduanas.

De acuerdo con la Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas, en materia de aduanas existen dos recursos de reconsideración: uno por ante el Colector de Aduanas y otro por ante el Director General de Aduanas. Sin embargo, aunque en Impuestos Internos el recurso en sede administrativa se denomina Recurso de Reconsideración, el mismo recurso, pero en materia de Aduanas, se llama Recurso de Reclamación.

A) Recurso ante el Colector de Aduanas.

Señala el artículo 114 de la Ley No.3489, que “la notificación a que se refiere el párrafo del artículo 69, se efectuará mediante entrega, bajo recibo, al consignatario o importador, del ejemplar de la planilla correspondiente para que si estuviese conforme con la liquidación de los gravámenes, así lo exprese, devolviéndola debidamente firmada para que continúen los trámites y proceder a su cancelación.” En su párrafo único este artículo 114 agrega que “en caso contrario, dentro del mismo plazo de cinco (5) días señalados en el párrafo del artículo 69, deberá presentar las objeciones o reclamaciones fundadas que estime pertinentes.”

El artículo 115 de la Ley No.3489, consagra que “si el consignatario o importador expresa no estar conforme con la liquidación o determinación realizada por la Colecturía de Aduanas y esta considera que los alegatos tienen fundamentos, se harán las enmiendas correspondientes en cuyo caso el plazo para el pago de los gravámenes se computará a contar de la notificación de la liquidación corregida.” En caso contrario, es decir si la Colecturía de Aduanas no acepta las objeciones o reclamaciones presentadas por el importador o consignatario, esta se lo notificará a dicho importador o consignatario devolviéndole el ejemplar de la planilla respectiva para que proceda al pago del monto reclamado, según dispone el artículo 116 de la misma Ley No.3489.

B) Recurso ante el Director General de Aduanas.

Una vez que el importador o consignatario recibe la planilla de manos del Colector de Aduanas, rechazando su primer Recurso de Reclamación, este puede incoar un segundo Recurso de Reclamación por ante el Director General de Aduanas.

En efecto, en su párrafo único el artículo 116 de la Ley No.3489, dispone que "si el importador o consignatario no se conformare con la decisión del Colector de Aduanas, podrá reclamar por conducto de éste, dentro del plazo de diez (10) días contados desde la notificación del rechazo del reclamo, a la Dirección General de Aduanas, conforme el procedimiento indicado en el Capítulo XVII de esta Ley."

De conformidad con lo anterior, en materia de Aduanas existe un doble recurso de reconsideración o reclamación:

1) El primero, hecho por ante el Colector de Aduanas dentro de los 5 días contados desde que se le entrega al consignatario o importador la notificación de la liquidación de los impuestos; y

2) El segundo, hecho ante el Director General de Aduanas, vía la Colecturía correspondiente, dentro del plazo de 10 días contados desde la notificación del rechazo del reclamo efectuado por el Colector.

El artículo 117 de la Ley No.3489, le otorga al reclamante la opción de poder retirar sus mercancías de la Aduanas mediante el pago de los gravámenes liquidados, dejando constancia clara de su inconformidad o reclamo para ulterior estudio. En caso de que triunfe en su reclamación procede el reembolso del pago indebido o en exceso.

De acuerdo con el artículo 178 de la Ley No.3489, el Director General de Aduanas decidirá sobre las reclamaciones que le sometan los importadores, exportadores u otros interesados, por inconformidad con la aplicación, por parte de las Colecturías de Aduanas, de las leyes y reglamentos aduaneros y de las leyes tributarias. Según el artículo 179 de dicha Ley, esta reclamación deberá hacerse por escrito motivado que se entregará al Colector de Aduanas contra cuya decisión se reclame, dentro de los 10 días subsiguientes a la entrega de la liquidación que, mediante recibo, le haya hecho dicha Colecturía de Aduanas o de la comunicación de la decisión contra la cual se reclame. No obstante, en la práctica, todos los Recursos de Reclamación en materia aduanera son conocidos y resueltos directamente por el Director General de Aduanas.

De conformidad con lo anterior podríamos resumir afirmando que este Recurso de Reclamación en Aduanas reúne las siguientes características:

- a) Debe hacerse por escrito;
- b) Debe ser depositado por ante la Dirección General de Aduanas o una de sus Colecturías;
- c) No es necesario el ministerio de abogado, pero si el recurrente lo desea puede utilizarlo;
- d) Debe referirse a una reclamación o revisión del caso de que se trata, indicando el acto contra el cual recurre. Lo ideal es que diga que es un Recurso de Reclamación. Sin embargo, aunque no señale expresamente que es un recurso de reclamación esto no implica su nulidad cuando del contenido del escrito se puede inferir que se trata de un recurso;
- e) Debe ser motivado, es decir presentarse con los argumentos o alegatos del recurrente en contra del acto contra el cual recurre;
- f) Debe ser firmado por el propio recurrente o su apoderado; y
- g) Debe anexarse la documentación en que el recurrente fundamenta sus pretensiones.

III.- Recursos de Reconsideración Municipal.

En relación a los tributos municipales los ayuntamientos tienen capacidad jurídica para establecer arbitrios municipales y para cobrarlos. En efecto, dispone el artículo 255 de la Ley No.176-07 que “los ayuntamientos tendrán autonomía para establecer y exigir arbitrios de acuerdo con lo previsto en la Constitución y las leyes. Los ayuntamientos mantendrán los ámbitos para la fijación de arbitrios establecidos en las legislaciones anteriores y otros que existan al momento de aprobación de la presente ley”, agregando en su único párrafo que “es competencia de los ayuntamientos, la gestión, recaudación e inspección de sus arbitrios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de otros organismos públicos y de las fórmulas de colaboración con otros municipios.”

Sin embargo, en materia municipal la Ley No.176-07 establece distintos recursos de reconsideración, dependiendo del acto que sea recurrido. Veamos:

1) Recurso contra Ordenanzas Municipales.

El recurso de reconsideración en contra de las ordenanzas municipales que crean arbitrios o modifican los existentes debe incoarse ante el mismo Concejo Municipal que emitió la ordenanza que se impugna o recurre.

Debemos tener presentes que para establecer los arbitrios municipales o modificar los existentes, el artículo 278 de la Ley No.176-07 exige que sea a través de una Ordenanza Municipal. En efecto, este artículo expresa que “los ayuntamientos mediante ordenanzas acordarán la imposición, ordenación y regulación de los arbitrios propios.” Sobre este particular el artículo 111 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, señala que “en contra de las ordenanzas, reglamentos y resoluciones municipales, los interesados podrán interponer de manera potestativa recurso de reconsideración sin perjuicio de las facultades que establece la ley.”

2) Contra Actos Municipales Generales.

En estos casos el recurso de reconsideración debe presentarse ante el mismo órgano que haya dictado el acto que se impugna. En este sentido, el artículo 137 de la misma Ley 176-07 expresa que “contra los actos municipales se podrá interponer recurso de reconsideración de manera potestativa, el cual se dirigirá y resolverá por el órgano que los hubiere dictado,” indicando el artículo 138 que el plazo para la presentación del recurso será de un mes a contar de la notificación del mismo al interesado, sin menoscabo de introducir su requerimiento directamente a partir de las instancias y procedimientos establecidos en la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Agrega el párrafo de este artículo 138 que “el plazo para interponer un recurso de reconsideración por los regidores/as que hubieran votado en contra de un acuerdo se contará desde la fecha de la sesión en que se hubiera votado el mismo.”

3) Contra Actos de Aplicación de Arbitrios Municipales.

En estos casos el recurso de reconsideración debe presentarse por ante el Concejo Municipal del Ayuntamiento que dictó el acto, pues el

artículo 257 de la Ley No.176-07 dispone que “contra los actos sobre aplicación y efectividad de los arbitrios municipales, y de los restantes ingresos de derechos públicos de los municipios ayuntamientos, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarios, rentas, derechos, multas y sanciones pecuniarias, se podrá formular recurso de reconsideración ante el concejo municipal.”

En su artículo 260 esta Ley No.176-07 agrega que con respecto a la nulidad y revisión de los actos tributarios “corresponderá al concejo municipal la declaración de nulidad de pleno derecho y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria.”

No obstante, este tema de los recursos en materia municipal será tratado con mayor extensión en la parte de esta obra que se refiere a los Tributos Municipales.

CAPÍTULO III

Recursos ante el Ejecutor Administrativo

El Ejecutor Administrativo es el funcionario de la Administración Tributaria encargado de la ejecución del procedimiento de Medidas Cautelares y del Cobro Compulsivo de la deuda tributaria. En el ejercicio de estos procedimientos los particulares pueden interponer ante él los siguientes recursos o acciones:

- 1) Recursos contra Medidas Cautelares.
- 2) Recurso de Oposición contra el Mandamiento de Pago.
- 3) Incidente de Tercería Especial.

I.- Recursos contra Medidas Cautelares.

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 sobre dichos bienes: Embargo conservatorio; Retención de bienes muebles; Nombramiento de uno o más interventores; Fijación de sellos y candados; Constitución en prenda o hipoteca; Otras medidas conservatorias.

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, antes señaladas.

Establece el artículo 85 del Código Tributario que el Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria es el funcionario competente para conocer del procedimiento sobre medidas conservatorias, quien considerará 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. Fijará en el mismo acto el término durante el cual tendrá vigencia la medida decretada, que no podrá exceder de 60 días y será prorrogable hasta por igual término. En caso de oposición a la medida el funcionario actuante podrá solicitar directamente el auxilio de la fuerza pública. Una vez tratada la medida el Ejecutor Administrativo deberá notificarle al interesado la resolución que la ordena.

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.”

Para una mayor amplitud del estudio de este tema recomendamos acudir a la parte de esta obra que trata sobre la Potestad de la Administración Tributaria para adoptar Medidas Cautelares.

II.- Recurso de Oposición contra el Mandamiento de Pago.

El mandamiento de pago es un acto de alguacil por medio del cual la Administración Tributaria le notifica al deudor tributario que está dando formal inicio al procedimiento de cobro compulsivo de la deuda tributaria, en razón de que ya se han agotado todos los recursos a los cuales ha tenido derecho el contribuyente y la deuda tributaria ha adquirido el carácter de firme y exigible, mediante la emisión de un título ejecutorio denominado Certificado de Deuda, del cual se anexa copia a este acto

Dispone 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”, constituyendo título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente, según señala el

artículo 97 de este Código, y los demás títulos ejecutorios reconocidos como tales por la Ley Procesal Común o leyes tributarias especiales.

Señala el artículo 91 del Código Tributario que “el Ejecutor Administrativo ordenará requerir al deudor para que, en el plazo de 5 días a partir del día siguiente de la notificación, pague el monto del crédito en ejecución u oponga excepciones en dicho término, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes.”

De acuerdo con el artículo 92 del Código Tributario este requerimiento o Mandamiento de Pago contendrá las siguientes informaciones:

- a) Individualización del deudor;
- b) Referencia del título ejecutorio 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 el pago o para presentar oposiciones o excepciones;
- d) Apercibimiento de proceder al embargo en caso de no obtemperar al requerimiento de pago; y
- e) Además, deberá ser encabezado con una copia del título ejecutorio que hubiere sido emitido, en lo que respecta al ejecutado, y se notificará en una de las formas establecidas en el Código Tributario.

Según el artículo 93, una vez vencido el plazo de 5 días para pagar o presentar excepciones u oposiciones por ante el Ejecutor Administrativo, si el deudor no paga, entonces el Ejecutor Administrativo dictará una providencia ordenando trabar embargo sobre los bienes del deudor. En estos casos se exigirá el pago de los impuestos adeudados y los recargos por mora, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, el cual se regirá por las normas del Código Tributario, conforme estipula el artículo 94 del Código.

Dispone 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”, constituyendo título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria.

Cuando el Ejecutor Administrativo haya procedido a embargar los bienes del deudor tributario, el artículo 111 establece que “el embargado

podrá oponerse a la ejecución, ante el Ejecutor Administrativo, dentro del plazo señalado en el requerimiento de pago practicado conforme el artículo 91", es decir dentro del plazo de 5 días de haber recibido la notificación del mandamiento de pago. De conformidad con el artículo 112 esta oposición que hace el embargado ante el Ejecutor Administrativo solo será admisible cuando se funde en algunas de las siguientes causas:

a) Pago de la deuda.

b) Prescripción.

c) Inhabilidad del título por omisión de cualquiera de los requisitos previstos en los artículos, 104 y 105 de este Código, referentes al contenido y datos que debe tener el acta de embargo.

Sin embargo, más adelante, en la parte de esta obra que trata sobre el Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria, veremos que la doctrina y la jurisprudencia incluyen otras causas en las cuales puede fundarse la oposición al mandamiento de pago.

Por lo tanto, en la oposición que hace el embargado ante el Ejecutor Administrativo no se permite discutir la procedencia o la validez de de deuda tributaria ni del acto que determinó esa deuda, pues esos son asuntos de fondo que debieron discutirse durante el ejercicio de los recursos a los cuales tenía derecho el contribuyente. El Ejecutor Administrativo no es un juez administrativo o judicial con capacidad para discutir sobre la procedencia o no de la deuda, sino un simple ejecutor o cobrador de una deuda firme.

Establece el artículo 113 que todas las excepciones u oposiciones deberán presentarse en un mismo escrito, expresando con claridad y precisión los hechos y medios de pruebas que se harán valer por el ejecutado, acompañado de los documentos que sirvan de fundamento a las excepciones. Una vez recibido el escrito de oposición el Ejecutor Administrativo examinará su contenido y se pronunciará sobre la admisibilidad de las excepciones opuestas. Si las estimarme inadmisibles dictará una Resolución de Oposición en el término de 3 días; por el contrario, si las considera admisibles fijará un plazo que no excederá de 10 días para que el oponente rinda la prueba ofrecida, la materia sobre la cual debe recaer la prueba y procedimiento para recibirla. Asimismo, el Ejecutor Administrativo podrá ordenar medidas para mejor resolver, las cuales deberán cumplirse en el plazo que él mismo señale, todo conforme al artículo 115 del Código Tributario.

Dispone el artículo 117 del Código Tributario que en contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo que rechaza las excepciones presentadas, el embargado o ejecutado podrá interponer un recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.

Para estudiar con más amplitud este tema del Mandamiento de Pago recomendamos acudir en esta obra a la parte que se refiere al Cobro Compulsivo de la deuda tributaria.

III.- Incidente de Tercería Especial ante el Ejecutor Administrativo.

Puede darse el caso en el cual la Administración Tributaria, al hacer el embargo de los bienes de su deudor, embargue por error bienes que pertenecen a un tercero ajeno a esa deuda o embargue bienes del deudor de los cuales un tercero alega tener derecho de preferencia en el pago, como por ejemplo cuando tiene un crédito privilegiado por encima del privilegio fiscal. En estos casos esos terceros pueden acudir ante el Ejecutor Administrativo a reclamar sus derechos, mediante una demanda o recurso administrativo de Tercería Especial.

La demanda o recurso de Tercería Especial consignada en el artículo 136 del Código Tributario es distinta a la Intervención de Terceros señalada en el artículo 179 del mismo Código. En efecto, la Tercería Especial se realiza ante el Fisco y tiene por objeto 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 se ejerce ante el tribunal y tiene por objeto 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 reconozcan y respeten sus derechos o de que la sentencia a intervenir le sea oponible, según el caso.

Señala el artículo 136 del Código Tributario que los terceros podrán introducir demandas incidentales de tercería especial por ante el Ejecutor Administrativo, en los siguientes casos:

a) Cuando invoquen derecho de propiedad sobre bienes embargados y siempre que en el acto de demanda acompañen prueba documentos suficientes a juicio del Ejecutor; y

b) Cuando invoquen derecho a ser pagados preferentemente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 28 de este Código, que trata sobre el privilegio general del Fisco sobre todos los bienes del deudor tributario.

Dispone el artículo 138 del Código Tributario que una vez concluida la tramitación del incidente 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 concederá al solo efecto devolutivo. No obstante, aún cuando este artículo 138 se refiere a dictar "sentencia", lo correcto es hablar de "resolución", pues el Ejecutor Administrativo no es un tribunal, sino un órgano administrativo perteneciente al Fisco.

En la parte relativa al estudio del Cobro Compulsivo de la deuda tributaria nos referimos con mayor amplitud al estudio de esta demanda o incidente de Tercería Especial.

CAPÍTULO IV

Recurso Jerárquico

Cuando se estudió el esquema centralizado dentro de la estructura de la Administración Pública se dijo que una de las principales consecuencias que se desprendían de este sistema era el poder de control, dirección y vigilancia del superior jerárquico frente a sus órganos inferiores o dependientes, las cuales podía ejercer de oficio o a petición de parte interesada.

Al hablar de recurso jerárquico hay que referirse al medio legal puesto a disposición de los particulares para acudir por ante un órgano administrativo superior a aquel que dictó un acto administrativo, en procura de anularlo, modificarlo o revocarlo. Aunque el recurso jerárquico fue eliminado en nuestro país para la materia tributaria, conviene hacer un breve estudio del mismo desde dos contextos distintos: uno general, que abarca toda la administración pública; y otro particular, exclusivo del campo impositivo.

I.- Contexto General. Ley No. 4378 de Ministerios.

En nuestro país existe la Ley No.4378, de fecha 10 de febrero de 1956, llamada Ley Orgánica de Secretarías de Estado, hoy denominada Ley de Ministerios, de acuerdo a la Constitución de la República del año 2010, que instituye el régimen jurídico de los distintos Ministerios del país y sus relaciones jerárquicas superiores, es decir con el Presidente de la República, e inferiores, o sea con sus órganos dependientes. Esta Ley contempla disposiciones internas para regular el funcionamiento de los Ministerios, atribuyéndole a los Ministros potestades disciplinarias frente a sus empleados o funcionarios, que van desde multas que no sobrepasen el 25% por ciento del salario mensual, hasta suspensión provisional de sus labores.

Pero el aspecto que más interés presenta para el tema analizado es el contenido en el artículo 13 de dicha Ley No.4378, que dispone textualmente que “los Ministros tienen capacidad para revocar o modificar todos los actos de los funcionarios, empleados u organismos de su dependencia jerárquica, aún cuando éstos hayan actuado en ejercicio de atribuciones legales, salvo los recursos de que sus decisiones pudieren ser objeto de acuerdo con la constitución y las leyes.”

De acuerdo con este artículo 13 cada Ministro puede modificar o revocar los actos emitidos por sus empleados u órganos dependientes, aún en aquellos casos en que una ley le atribuya a estos competencia expresa y aún cuando estos hayan actuado de conformidad con las disposiciones legales vigentes, sin ser requisito o condición indispensable que el dependiente haya actuado al margen de la ley. Es decir, aún en los casos en que el empleado u órgano inferior haya actuado con lógica, razonabilidad o legalidad al dictar el acto, el Ministro correspondiente tiene competencia para revocarlo o modificarlo, en todo o algunas de sus partes. Las decisiones de los Ministros podrán ser atacadas mediante el uso de los recursos consignados en las leyes, especialmente el recurso contencioso administrativo ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

Un aspecto que se presta a grandes interpretaciones es aquel que se refiere a la parte *in fine* del indicado artículo 13 de la Ley No.4378, cuando señala la facultad de los Ministros de revocar o modificar todos los actos de los empleados, funcionarios u organismos de su dependencia jerárquica, “salvo los recursos de que sus decisiones pudieran ser objeto de acuerdo con la Constitución y las leyes.” En efecto, surge el problema de interpretar esta disposición correctamente, en el sentido de saber si las “decisiones” de que habla este artículo se refieren a las del organismo inferior o a las del Ministro.

Si se interpreta desde el punto de vista de que estas “decisiones” son las del órgano inferior, habría que leer este artículo 13 bajo el entendido de que el Ministro puede revocar o modificar todos los actos de sus dependencias, excepto en aquellos casos en que las decisiones de estos órganos inferiores puedan estar sujetas a otros recursos, casos en los cuales el recurso jerárquico, de oficio o a petición de parte interesada, resultaría improcedente. Por el contrario, si este artículo se interpreta tomando como base que el término “decisiones” se refiere a aquellas

adoptadas por el Ministro después de analizar el caso, habría que leerlo en el sentido de que el Ministro puede revocar o modificar todos los actos de sus subalternos, y que sus "decisiones" (del Ministro) se mantienen, excepto cuando sean modificadas por otro órgano administrativo o jurisdiccional, en el ejercicio de un recurso contemplado en la Constitución y las leyes. Esta interpretación permitiría en todos los casos, sin excepción, el recurso jerárquico.

Sin ánimo de pretender tener la razón, pues hay que admitir la complejidad de la redacción del artículo 13 de la Ley No.4378, entendemos que el recurso jerárquico siempre es permitido, aún en aquellos casos en los cuales la ley consagre un recurso distinto, pues en tal situación el interesado tendría un derecho de optar entre dos o más recursos, excepto si el recurso jerárquico es expresamente negado por la ley o si otro recurso es permitido de manera exclusiva.

Asimismo, creemos que el Ministro tendría la potestad de modificar o revocar las decisiones de sus subalternos en todos los casos, decisión esta que se mantiene hasta que el subalterno, dependiente o interesado la recurra, según el caso, y la misma se revoque. Esta interpretación encuentra su fundamento no solo en base a la propia Ley No.4378 de Ministros o Secretarías de Estado, sino también en los principios generales del derecho y la estructura organizacional y funcional del Estado Dominicano, así como el orden jurídico que regula las relaciones jerárquicas dentro de una estructura centralizada.

Por consiguiente, el Ministro goza de plenos poderes para modificar o revocar todos los actos emitidos por sus empleados u órganos dependientes, en cualquier materia y aún en aquellos casos en que tal facultad o recurso jerárquico no haya sido establecido expresamente en otras leyes distintas a la No.4378. Naturalmente, el procedimiento a seguir y los plazos y requisitos para la revocación o modificación por parte del superior jerárquico, dependerá estrictamente de la base legal en que se fundamenta, es decir si es conforme a la citada Ley No.4378, caso en el cual los plazos y procedimientos se regularán por esta ley, o si es de acuerdo con la ley especial de impuestos que establece el recurso jerárquico de manera expresa, en cuyo caso impera el plazo y procedimiento especial aquí consagrado, como se verá más adelante.

Es en base a esta Ley No.4378 que cualquier interesado puede pedir al Ministro que modifique o revoque una decisión asumida por

sus empleados o dependientes, ya sea por motivos de ilegalidad u oportunidad, excepto de la ley lo prohíbe.

Un aspecto de singular importancia y que por ende debe ser analizado, es aquel que se refiere a los procedimientos para ejercer el Recurso Jerárquico en base a la Ley No.4378. En vista de que esta Ley solo habla de la potestad del Ministro para modificar o revocar los actos de sus subalternos, sin hacer referencia a los particulares y al procedimiento para solicitar la referida modificación o revocación, hay recurrir al derecho común y demás leyes supletorias para afirmar que la solicitud debe hacerse en la forma ordinaria de las instancias administrativas, es decir mediante una simple carta dirigida al Ministro, anexando los documentos que entienda justifiquen sus alegatos.

Por otra parte, se ha expresado en distintas oportunidades que el superior jerárquico puede modificar o revocar los actos administrativos dictados por sus subalternos u órganos inferiores, en virtud del poder de control, vigilancia y supervisión. Sin embargo, hay que señalar que este poder no es eterno, sino que se encuentra sometido a un plazo que garantice el derecho de los particulares y la estabilidad del orden jurídico.

En resumen, podemos afirmar que del contenido de la Ley No.4378, sobre Ministerios, se desprenden los siguientes aspectos:

1) En aquellos casos en que leyes especiales contengan disposiciones precisas respecto del recurso jerárquico, este se regula por esas leyes especiales y no por la Ley No.4378, aunque esta puede servir de disposición supletoria. Por tanto, cuando existan leyes especiales que contemplen el recurso jerárquico, su forma de ejercerlo, plazos y demás condiciones de admisibilidad se aplican estas leyes por encima de la Ley No.4378.

2) Cuando el recurso jerárquico no está prohibido de manera expresa, está siempre permitido.

3) Cuando una ley contemple que en contra de la decisión de un órgano o institución del Estado se podrá elevar un recurso contencioso por ante la jurisdicción contenciosa administrativa, entonces no procede incoar un recurso jerárquico por ante el superior administrativo, sino directamente un recurso contencioso por ante los tribunales administrativos. Así lo decidieron el Tribunal Superior Administrativo

(Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.345) y nuestra Suprema Corte de Justicia en funciones de Corte de Casación (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de agosto 2001, B.J. No.1089, pág.805), al señalar que *la Acción en Repetición procede ante el Tribunal Superior Administrativo, sin tener que elevar primero un Recurso Jerárquico.*

II.- Contexto Particular. Las Leyes de Impuestos.

A diferencia de lo que ocurre en la Ley de Ministerios No.4378, que consagra como principio general la posibilidad de interponer un recurso jerárquico ante el superior administrativo del órgano inferior que adoptó la decisión, esta situación ha cambiado respecto de las decisiones adoptadas por la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas a partir de la puesta en vigencia de las leyes 226-06 y 227-06 del año 2006, que otorgaron personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a estas entidades.

A) En Materia de Impuestos Internos.

Cuando se dictó la Ley No.11-92, mejor conocida como Código Tributario, se estableció en su artículo 62 que en contra de la resolución dictada por el Director General de Impuestos Internos con motivo del recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente, este podía recurrir por ante el Ministro de Hacienda, mediante un recurso jerárquico. En efecto, este artículo 62 del Código Tributario disponía que “los contribuyentes u obligados por la ley tributaria que no estuviesen conformes con la resolución de la Administración Tributaria, podrán recurrir ante el Ministerio de Hacienda, dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación de la resolución, agregando al escrito que contenga su recurso, los documentos y argumentos que creyere útiles a la prueba o defensa de sus pretensiones.”

Posteriormente, mediante Ley No.227-06 del año 2006, que otorgó personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos, se derogó este artículo 62 del Código Tributario para impedir el recurso jerárquico y a la vez se consagró en el artículo 139 del mismo Código que “todo contribuyente, responsable, agente

de retención, agente de percepción, agente de información, fuere persona natural o jurídica, investida de un interés legítimo, podrá imponer el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo, en los casos, plazos y formas que establece el Código Tributario, contra las resoluciones de la Administración Tributaria, los actos administrativos violatorios de la Ley Tributaria, y de todo fallo o decisión relativa a la aplicación de los tributos nacionales y municipales administrados por cualquier ente de derecho público, o que en esencia tenga este carácter, que reúna los siguientes requisitos:

1) Que se trate de actos contra los cuales se haya agotado toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los órganos administradores de impuestos, el cual deberá ser conocido en un plazo no mayor de 90 (noventa) días, a partir del cual quedará abierto el recurso en el Tribunal Superior Administrativo.

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

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

En consecuencia, a partir de la Ley No.227-06, del año 2006 no se puede interponer un recurso jerárquico en contra de las resoluciones de reconsideración emitidas por el Director General de Impuestos Internos, sino únicamente un recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.

B) En Materia de Aduanas.

Originalmente el artículo 185 de la Ley General de Aduanas No.3489 señalaba que en contra de la decisión del Director General de Aduanas se podía incoar un recurso jerárquico ante el Ministerio de Hacienda. En virtud de la anterior disposición y en contra de la decisión adoptada por el Director General de Aduanas se permitía el recurso jerárquico ante la Secretaría de Estado de Finanzas, hoy Ministerio de Hacienda. Solo en contra de la decisión adoptada en este recurso jerárquico por el

Ministerio de Hacienda era que al interesado se le permitía incoar un recurso contencioso tributario ante el Tribunal Superior Administrativo, pues era requisito esencial que para poder incoarse este recurso ante el tribunal, el recurrente tenía que agotar primero el trámite del recurso jerárquico, a pena de inadmisión de su recurso contencioso.

Sin embargo, el artículo 19 de la Ley No.226-06, del año 2006, que otorgó personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Aduanas, modificó el artículo 185 de la Ley General de Aduanas No.3489, para establecer que si el interesado no estuviere conforme con la decisión rendida en reclamación ante el Director General, podrá recurrir ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

C) En Materia Municipal.

La Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, al establecer el carácter autónomo de los municipios, no contempló el recurso jerárquico, sino que respecto a los recursos en sede administrativa únicamente consignó los siguientes recursos de reconsideración:

1) Recurso contra Ordenanzas Municipales. Cuando se trate de recurso de reconsideración en contra de las ordenanzas municipales que crean arbitrios o modifican los existentes debe incoarse ante el mismo Concejo Municipal que emitió la ordenanza que se impugna o recurre, conforme al artículo 111 de la Ley No.176-07.

2) Contra Actos Municipales Generales. En estos casos el recurso de reconsideración debe presentarse ante el mismo órgano que dictó el acto que se impugna, según el artículo 137 de la Ley 176-07.

3) Contra Actos de Aplicación de Arbitrios Municipales. En estos casos el recurso de reconsideración debe presentarse por ante el Concejo Municipal del Ayuntamiento que dictó el acto impugnado, de acuerdo con los artículos 257 y 260 de la Ley No.176-07.

TÍTULO III

Los Tribunales en Materia Tributaria

CAPÍTULO I

Aspectos Generales

I.- Breve Historia.

En vista de la especialidad de la materia impositiva la mayoría de las legislaciones del mundo han instituido tribunales especiales con características jurisdiccionales encargados de conocer de los aspectos tributarios. La idea es configurar un tribunal independiente e imparcial de la Administración Tributaria, que tenga calidad y capacidad para conocer de los recursos elevados por los particulares en contra de los actos y resoluciones administrativas que los afecte y a la vez que sirva de medio de control de la legalidad.

En la República Dominicana el sistema imperante antes del año 1947 era el de la unidad de jurisdicción, caracterizado por el hecho de que los tribunales judiciales ordinarios tenían plena competencia para conocer de los litigios entre particulares y entre estos y el Estado o alguno de sus órganos. Es decir que los tribunales del orden judicial conocían también de los asuntos contencioso administrativo, incluyendo los asuntos tributarios.

1) Cámara de Cuentas: Materia Administrativa y Tributaria.

Es a partir del 2 de agosto de 1947 cuando es promulgada la Ley No.1494 del Tribunal Superior Administrativo y a través de la cual que se separan los asuntos judiciales ordinarios de los asuntos administrativos, mediante la creación de un Tribunal Superior Administrativo, perteneciente al Poder Judicial, encargado de conocer de los recursos contenciosos elevados por los particulares contra los actos administrativos

emitidos por los funcionarios públicos, tanto administrativos como tributarios. Esta Ley No.1494 atribuyó competencia provisional a la Cámara de Cuentas para actuar en funciones de Tribunal Superior Administrativo, hasta tanto se nombraran los jueces de este Tribunal, con capacidad para conocer de la materia administrativa y tributaria.

a) Impuestos Internos: Tribunal Contencioso Tributario.

Con respecto a la materia impositiva relativa a los tributos internos nacionales esta atribución provisional de funciones de la Cámara de Cuentas duró hasta el año 1992, cuando fue promulgado el Código Tributario y se creó el Tribunal Contencioso Tributario, quien pasó a conocer y decidir sobre los recursos contenciosos en contra de la Dirección General de Impuestos Internos.

b) Aduanas.

En relación a los tributos de aduanas la atribución provisional concedida a la Cámara de Cuentas duró por casi 60 años, hasta el año 2006, cuando la Ley No.226-06, del año 2006, sobre autonomía de la Dirección General de Aduanas, estableció que los recursos contenciosos tributarios y demás recursos judiciales en materia de Aduanas ya no serían conocidos y juzgados por la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo, sino por el Tribunal Contencioso Tributario, mediante los mismos procedimientos establecidos en el Código Tributario para los tributos internos nacionales. Desde entonces, y en lo referente a la materia tributaria, la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo solo conocería de los recursos judiciales relativos a tributos municipales.

c) Administrativa y Arbitrios Municipales.

En el año 2007, mediante Ley No.13-07, se creó el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, quitándole toda atribución a la Cámara de Cuentas para actuar en funciones de Tribunal Superior Administrativo y atribuyéndosela a este nuevo tribunal, que conocería en instancia única de todos los recursos judiciales en materia tributaria y administrativa, ya fuesen relativos a aduanas, impuestos internos o arbitrios municipales. En efecto, el artículo 1 de la Ley No.13-07 expresaba que “se dispone que

en lo sucesivo las competencias del Tribunal Superior Administrativo atribuidas en la Ley No.1494, de 1947, y en otras leyes, así como las del Tribunal Contencioso Administrativo de lo Monetario y Financiero, sean ejercidas por el Tribunal Contencioso Tributario instituido en la Ley 11-92 del año 1992, el que a partir de la entrada en vigencia de la presente ley se denominará Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo.”

2) Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo.

Mediante Ley No.13-07 del año 2007, se creó el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, que en lo adelante conocería de todos los recursos judiciales en materia administrativa y tributaria, ya fuesen de impuestos internos, aduanas o municipales, quitándole toda atribución a la Cámara de Cuentas para actuar en funciones de Tribunal Superior Administrativo.

Es importante destacar que el artículo 4 de la Ley 13-07, promulgada en fecha 5 de febrero del 2007, estableció el derecho facultativo del recurrente de interponer un Recurso de Reconsideración contra las resoluciones de la Administración Tributaria o de acudir directamente a la jurisdicción judicial, consagrando que “el agotamiento de la vía administrativa será facultativo para la interposición de los recursos, contencioso administrativo y contencioso tributario, contra los actos administrativos dictados por los órganos y entidades de la administración pública, excepto en materia de servicio civil y carrera administrativa.” No obstante, esta disposición solo duró vigente cerca de cuatro meses, pues el artículo 3 de la Ley No.173-07, del 12 de junio del 2007, de Eficiencia Recaudatoria, eliminó el régimen facultativo de recurrir o no en reconsideración antes de acudir a la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y en su lugar reestableció la obligación de agotar las vías administrativas, es decir agotar el Recurso de Reconsideración ante la Administración Tributaria, como se había consignado originalmente en el Código Tributario.

3) Jurisdicción Contencioso Administrativa.

La Constitución de la República del año 2010 consignó en el artículo 164 del Capítulo V, Sección I, dedicado a “las Jurisdicciones Especializadas” y a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, que “la

Jurisdicción Contencioso Administrativa estará integrada por tribunales superiores administrativos y tribunales contencioso administrativos de primera instancia. Sus atribuciones, integración, ubicación, competencia territorial y procedimientos serán determinados por la ley. Los tribunales superiores podrán dividirse en salas y sus decisiones son susceptibles de ser recurribles en casación”, agregando que “los jueces de los tribunales superiores administrativos deberán reunir los mismos requisitos exigidos a los jueces de cortes de apelación” y que “los jueces de los tribunales contencioso administrativos deberán reunir los mismos requisitos exigidos a los jueces de primera instancia.”

De acuerdo a este artículo 164 de la Constitución los llamados tribunales administrativos son verdaderos tribunales pertenecientes al Poder Judicial y como veremos más adelante son los únicos competentes para conocer de los asuntos tributarios, pudiendo ser de dos tipos distintos:

a) Los Tribunales Contenciosos Administrativos, que son tribunales de primera instancia, los cuales aún no han entrado en funcionamiento; y

b) Los Tribunales Superiores Administrativos, que son cortes de apelación para conocer de las apelaciones en contra de las sentencias dictadas por los tribunales contenciosos administrativos, pero que en la actualidad solo existe uno, en el Distrito Nacional, y hasta que no entren en función los Tribunales Contenciosos Administrativos, estos son los únicos que conocen, en instancia única, de los asuntos judiciales tributarios.

Por su parte, este artículo 164 consagra que las atribuciones, integración, ubicación, competencia territorial y procedimientos de los tribunales que conforman la Jurisdicción Contenciosa Administrativa serán determinados por la ley y que los tribunales superiores podrán dividirse en salas, consignando en su artículo 165 que son atribuciones de los Tribunales Superiores Administrativos, sin perjuicio de las demás dispuestas por la ley, las siguientes:

a) Conocer de los recursos contra las decisiones en asuntos administrativos, tributarios, financieros y municipales de cualquier tribunal contencioso administrativo de primera instancia, o que en esencia tenga ese carácter;

b) Conocer de los recursos contenciosos contra los actos, actuaciones y disposiciones de autoridades administrativas contrarias al Derecho como consecuencia de las relaciones entre la Administración del Estado y los particulares, si éstos no son conocidos por los tribunales contenciosos administrativos de primera instancia;

c) Conocer y resolver en primera instancia o en apelación, de conformidad con la ley, las acciones contencioso administrativas que nazcan de los conflictos surgidos entre la Administración Pública y sus funcionarios y empleados civiles; y

d) Las demás atribuciones conferidas por la ley.

En vista de que antes de la Constitución del 2010 no existían los Tribunales Contenciosos Administrativos de primera instancia, todos los recursos tributarios eran conocidos y juzgados en única instancia por el Tribunal Superior Administrativo. Sin embargo, si bien es cierto que la Constitución del 2010 creó los Tribunales Contenciosos Administrativos que deben conocer en primera instancia de los recursos judiciales en contra de los actos de la Administración Tributaria, estos tribunales aún no han sido puestos en funcionamiento. Ante tal situación, en la actualidad todos los recursos judiciales en materia tributaria siguen siendo conocidos y juzgados únicamente, en única instancia, por el Tribunal Superior Administrativo, hasta tanto entren en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos, con lo cual se dará plena vigencia al artículo 164 de la Constitución.

La Constitución del año 2010, en su Sexta disposición transitoria, dispuso que en lo sucesivo las competencias del Tribunal Superior Administrativo atribuidas en la Ley No.1494, de 1947, y en otras leyes, así como las del Tribunal Contencioso Administrativo de lo Monetario y Financiero, serían ejercidas por el Tribunal Superior Administrativo.

Sin embargo, y en vista de que en la actualidad solo está funcionando un Tribunal Superior Administrativo, ubicado en el Distrito Nacional, debemos afirmar que hasta que no entren en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos de primera instancia, a que se refiere la Constitución de la República del año 2010, el actual Tribunal Superior Administrativo sigue siendo el único tribunal competente para conocer de los recursos judiciales en materia tributaria, en contra de las decisiones de la Administración Tributaria y de los Ayuntamientos.

4) Suprema Corte de Justicia.

En nuestro país también existe un órgano del Poder Judicial que ostenta la máxima autoridad en el campo jurídico, llamado Suprema Corte de Justicia, a quien se le confía el conocimiento del Recurso de Casación, que consiste en un medio legal puesto por la ley a disposición de las partes litigantes en un proceso, para que aquellos que consideren que la ley ha sido violada en el conocimiento del caso por otro tribunal, soliciten la anulación de la sentencia. En este recurso de casación la Suprema Corte de Justicia no juzga ni decide sobre los hechos o circunstancias que envuelven el caso, sino que su papel se limita a velar porque a esos hechos que ya han sido constatados se les aplique correctamente la norma jurídica establecida. Es por esta razón que se afirma que en el Recurso de Casación no se juzga sobre los hechos, sino sobre el derecho.

A través de este recurso de casación se conoce de los fallos o sentencias dictadas por los tribunales jurisdiccionales, incluyendo el Tribunal Superior Administrativo, ya que la institución de este recurso persigue dos objetivos fundamentales: la correcta aplicación e interpretación de la ley y la uniformidad de criterio en las decisiones de los distintos órganos jurisdiccionales.

5) Tribunal Constitucional.

La Constitución de la República del año 2010 creó el Tribunal Constitucional, encargado de conocer sobre las acciones en inconstitucionalidad de las leyes y otras normas jurídicas de carácter general, donde se puede recurrir cuando se alegue por vía principal la inconstitucionalidad de una ley, decreto reglamento u ordenanza. Se trata de un tribunal independiente de todos los poderes públicos, incluyendo el Poder Judicial. En la actualidad se encuentra regido por la Ley No.137-11 (Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales).

II.- Creación del Tribunal Administrativo o Fiscal en la Jurisdicción Administrativa.

Antes de la Constitución del año 2010 era un tema lleno de controversias determinar si un órgano administrativo, perteneciente a la

Administración Pública, tenía capacidad jurídica para juzgar y decidir sobre asuntos administrativos y tributarios, incluso si podía imponer sanciones administrativas, cuando la Constitución solo otorgaba la atribución de juzgar y sancionar a los órganos del Poder Judicial, de donde podían haber resultado inconstitucionales algunas disposiciones del Código Tributario que les conferían un poder sancionador al Fisco.

Con la nueva 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”, se contemplaron dos situaciones básicas:

1) Quedó saldado el inconveniente constitucional sobre la potestad de la Administración Pública para juzgar, pues con esta disposición se entiende que los órganos administrativos pueden imponer sanciones administrativas; y

2) En todos los juicios administrativos deben siempre respetarse las normas del debido proceso, que implica independencia e imparcialidad.

Sin embargo, uno de los aspectos más relevantes del debido proceso es que el órgano juzgador debe ser independiente e imparcial de las partes en el proceso, como estandarte máximo para presumir que se hará una verdadera justicia. En este sentido, si la Constitución le permite a la Administración Pública imponer sanciones, siempre que de forma directa o subsidiaria no impliquen privación de libertad y respetando las normas del debido proceso, debe aceptarse que el mismo órgano administrativo que dictó el acto impugnado o aplicó la sanción, no puede ser quien juzga y decide sobre si su propio acto impugnado es correcto o sobre si las sanciones que impuso fueron legales y acertadas, pues entonces ese órgano se convertiría en juez y parte y no se cumpliría con el mandato constitucional de que el juzgador debe ser un órgano independiente e imparcial.

De esta manera, y para evitar caer en la inconstitucionalidad y mantener el debido proceso, algunas legislaciones como Francia, Argentina y México han creado dentro de la misma Administración Pública un Tribunal Administrativo o Tribunal Fiscal, que si bien

pertenece al ámbito del Poder Ejecutivo, sus integrantes actúan con plena independencia de la Administración Pública, teniendo sus jueces carácter inamovible, y actuando con independencia e imparcialidad. Además, sus decisiones son recurribles o revisables ante los tribunales judiciales.

Es por lo anterior que entendemos la urgente necesidad de crear en nuestro país un Tribunal Administrativo, que conozca y juzgue sobre los recursos que sometan los particulares en contra de los actos de la Administración Pública, ya sea con la doble jurisdicción administrativa y tributaria, o la creación a parte de un Tribunal Fiscal para asuntos estrictamente fiscales, pues entendemos que este es un requisito esencial para respetar la constitucionalidad y para que la Administración Pública y la Administración Tributaria puedan imponer sanciones, a través de este Tribunal Administrativo o Fiscal, respetando el debido proceso.

En otras palabras, desde el punto de vista del debido proceso y de las garantías fundamentales, es esencial que el proceso se haga de la siguiente manera:

1) La existencia de un Tribunal Administrativo o Fiscal dentro de la esfera del Poder Ejecutivo, pero independiente del órgano administrativo cuyo acto se impugna, que conozca de los recursos administrativos y tributarios y aplique las sanciones de este orden, y que sus decisiones siempre puedan ser recurridas por ante un Tribunal Judicial; o

2) La no existencia de ningún Tribunal Administrativo ni Fiscal y que se prohíba a la Administración Pública y a la Administración Tributaria imponer sanciones contra los particulares, siendo los tribunales judiciales ordinarios o especializados los únicos competentes para conocer de los recursos de naturaleza administrativa y tributaria y aplicar las respectivas sanciones.

III.- Aspectos Generales de la Competencia.

A) Tribunal Especializado.

En vista de lo amplio de la esfera del Derecho Administrativo y la Administración Pública en general, es frecuente que a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo se le atribuya una competencia

general para conocer de los recursos contra casi todos los aspectos del orden administrativo y no exclusivamente para conocer de aquellos que se refieran a la materia tributaria. No obstante, es común que por un exceso de concentración de los asuntos recurridos este Tribunal se divida en varias cámaras o salas para que cada una de ellas conozca solo de algunas materias de las que conforman el campo administrativo. Es de esta manera que una cámara podrá encargarse de conocer de los contratos administrativos, otra de los aspectos tributarios, otra de los financieros y así sucesivamente, pero todas las cámaras formando parte de un mismo tribunal contencioso.

Ciertas legislaciones, sin embargo, han preferido crear más de un tribunal de lo contencioso administrativo, atribuyendo especial y única competencia a uno de ellos para conocer con exclusividad de las litis que se presentan en virtud de las leyes impositivas, llamado el Contencioso Tributario.

B) Competencia en razón de la Materia.

Es importante señalar que las legislaciones varían respecto de los asuntos que de una misma materia son susceptibles de ser recurridos por ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, ya que es muy frecuente observar limitaciones y prohibiciones para el ejercicio del recurso. En ese sentido, es notorio ver como algunas leyes enuncian de manera específica y limitante los casos en los cuales el ejercicio del recurso es factible y en cambio ver otras que permiten el recurso en la generalidad de los casos y solo establecen algunas excepciones de inadmisibilidad. Es así, por ejemplo, que una parte de los distintos regímenes tributarios prohíbe el recurso contencioso contra los actos discrecionales, los llamados actos del gobierno, las respuestas a las consultas impositivas y otras. Es esta también la razón por la cual reviste importancia capital conocer la legislación que crea y reglamenta el contencioso administrativo, con miras a determinar su verdadera competencia en razón de la materia.

En un primer lugar conviene ubicar el contencioso tributario, que es en sí lo que nos interesa, dentro del ordenamiento general del contencioso administrativo, para afirmar que en la práctica o realidad, no en lo constitucional, en nuestro país existe actualmente un solo Tribunal Superior Administrativo, ubicado en el Distrito Nacional, con

plena y única jurisdicción para conocer y decidir sobre todos los recursos en contra de los actos administrativos de cualquier naturaleza, ya sean administrativos, tributarios o financieros. Este Tribunal se encuentra dividido en dos salas que conocen indistintamente todas las materias que son competencia del Tribunal, sin ser salas especializadas.

De conformidad con el artículo 165 de la Constitución, son atribuciones de los Tribunales Superiores Administrativos, sin perjuicio de las demás dispuestas por la ley, las siguientes:

1) Conocer de los recursos contra las decisiones en asuntos administrativos, tributarios, financieros y municipales de cualquier tribunal contencioso administrativo de primera instancia, o que en esencia tenga ese carácter;

2) Conocer de los recursos contenciosos contra los actos, actuaciones y disposiciones de autoridades administrativas contrarias al derecho como consecuencia de las relaciones entre la Administración y los particulares, si éstos no son conocidos por los tribunales contenciosos administrativos de primera instancia;

3) Conocer y resolver en primera instancia o en apelación, de conformidad con la ley, las acciones contencioso administrativas que nazcan de los conflictos surgidos entre la Administración Pública y sus funcionarios y empleados civiles;

4) Las demás atribuciones conferidas por la ley.

Dentro de toda la gama de asuntos administrativos que son del conocimiento de este Tribunal se encuentran aquellos actos emitidos por la Administración Tributaria, sin ningún tipo de especificaciones, limitaciones o prohibiciones especiales a la materia, lo que implica que en principio todo acto administrativo, esté o no relacionado con impuesto, puede ser recurrido por ante el Tribunal Superior Administrativo, a excepción de aquellos que por su propia naturaleza o por disposiciones especiales no son sujetos de recursos, como son los llamados actos de gobierno.

En tercer lugar hay que señalar hay que señalar que el Tribunal Superior Administrativo no solo conoce de recursos impugnatorios contra actos administrativos, es decir de los recursos contenciosos, sino también de otros muchos recursos y acciones, entre los cuales se encuentran los siguientes:

- a) Recurso Contencioso Tributario.
- b) Recurso de Retardación.
- c) Recurso de Amparo Tributario.
- d) Recurso de Revisión.
- e) recurso de Tercería
- f) Acción en Repetición del Pago Indebido.
- g) Acción en Interpretación de Contrato que Ofrece Ventajas Tributarias.
- h) Recurso de Amparo Constitucional.

C) Competencia Territorial.

Cuando la Constitución crea la Jurisdicción Contencioso Administrativa crea dos clases de tribunales distintos: los Tribunales Contenciosos Administrativos, que son tribunales de primera instancia, y los Tribunales Superiores Administrativos, que son tribunales de apelación. Se supone que cuando estos tribunales entren en funcionamiento y se organicen, los mismos serán ubicados en distintos lugares del país, para que cada uno de ellos conozca sobre asuntos que pertenecen o se desarrollen en su demarcación geográfica.

Sin embargo, en la realidad actual dominicana, aunque no en lo constitucional, en nuestro país existe un solo Tribunal Superior Administrativo que conoce en única instancia de la generalidad de los recursos y acciones en contra de la Administración Pública, sean estos administrativos, tributarios o financieros, y este Tribunal, aunque se encuentra dividido dos salas o cámaras, no tiene salas especializadas, sino que ambas salas conocen por igual de todas las materias que son competencia del Tribunal. En consecuencia, toda la esfera del contencioso administrativo se encuentra centralizada en un solo órgano judicial, que es el Tribunal Superior Administrativo, ubicado en el Distrito Nacional, que conoce indistintamente de la materia administrativa, tributaria y financiera.

IV.- Requisitos Mínimos para Recurrir al Tribunal.

Además de que pueden existir, como veremos más adelante, algunos recursos que exigen condiciones adicionales para su validez, podemos decir que en términos generales la ley exige los siguientes requisitos mínimos para interponer un recurso o acción por ante la jurisdicción contenciosa administrativa:

1) Que el recurrente tenga interés legítimo para recurrir y calidad jurídica para actuar;

2) Que se respete el plazo establecido para recurrir;

3) Que se trate de un recurso permitido por la ley;

4) Que el recurso se haga por escrito; y

5) Cuando se trate de un recurso contra una resolución administrativa de Reconsideración o Reclamación o de una apelación de una sentencia que dicte el Tribunal Contencioso Administrativo de primera instancia, el actual recurrente debe haber figurado como recurrente o parte en el proceso anterior contra el cual se recurre.

CAPÍTULO II

El Tribunal Contencioso Administrativo

Tal y como se dijo antes, la Constitución de la República del año 2010 estableció en su artículo 164 que la jurisdicción contenciosa 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.

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 y acciones administrativas, tributarias y financieras de carácter jurisdiccional 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.

Es por la razón anterior que en esta obra casi siempre nos referiremos al Tribunal Superior Administrativo como el único órgano judicial encargado de dirimir los conflictos tributarios que surjan entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, a sabiendas de que si alguna vez entran en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos de primera instancia esta obra tendrá que leerse bajo esa nueva estructura organizativa.

CAPÍTULO III

El Tribunal Superior Administrativo

I.- Estructura y Composición.

A) Asiento y Salas.

Señala el artículo 146 del Código Tributario que el Tribunal Superior Administrativo tendrá su asiento en Santo Domingo. Conforme al artículo 154 de dicho Código, tendrá los empleados auxiliares que provea la Ley de Gastos Públicos. No obstante, el artículo 164 de la Constitución del 2010 expresa que “la Jurisdicción Contencioso Administrativa estará integrada por tribunales superiores administrativos y tribunales contencioso administrativos de primera instancia”, dando a entender que pueden haber varios “tribunales superiores administrativos” y agregando que sus “atribuciones, integración, ubicación, competencia territorial y procedimientos serán determinados por la ley.”

Prevé también este artículo 164 que “los tribunales superiores podrán dividirse en Salas.” Sobre este particular, la Ley No.13-07, del Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo, dispuso en su artículo 2 que la Suprema Corte de Justicia, en atención al número de asuntos, podrá dividir este Tribunal en Salas integradas por no menos de 3 magistrados, entre los cuales habrá un Presidente. Por lo tanto, esta disposición de la Ley No.13-07 que establece que el Tribunal Superior Administrativo puede dividirse en Salas está en consonancia con el artículo 164 de la Constitución del 2010, que dispone que los Tribunales Superiores Administrativos podrán dividirse en Salas.

En la actualidad existe un solo Tribunal Superior Administrativo, ubicado en el Distrito Nacional y dividido en dos Salas. Ambas salas son iguales y por tanto ambas conocen de la mismas materias, ya sea administrativa, tributaria, financiera, amparo, cautelares, etc. Los casos

son sorteados al azar para determinar cuál caso será conocido por una Sala y cuál por la otra Sala, es decir que no existe distinción en relación a la materia ni jurisdicción especial para cada una de ellas.

B) Jueces.

Dispone el artículo 146 del Código Tributario que el Tribunal Superior Administrativo se compondrá de un Juez Presidente, un Juez Vicepresidente y tres jueces. De acuerdo con el artículo 154 de la Constitución del 2010 “corresponde exclusivamente a la Suprema Corte de Justicia, sin perjuicio de las demás atribuciones que le confiere la ley: 4) Designar, de conformidad con la Ley de Carrera Judicial, los jueces de las cortes de apelación o sus equivalentes, de los juzgados de primera instancia o sus equivalentes, los jueces de la instrucción, los jueces de paz y sus suplentes, los jueces de cualesquier otros tribunales del Poder Judicial creados por la Constitución y las leyes.”

Prescribe el artículo 147 del Código Tributario que para ser Juez del Tribunal Superior Administrativo se requiere ser dominicano en el pleno ejercicio de los derechos civiles y políticos, haber cumplido la edad de 30 años y ser doctor o licenciado en derecho y tener conocimientos y/o experiencia en materia tributaria. Por su parte, la Constitución de la República del año 2010, en su artículo 164, señala que “las y los jueces de los tribunales superiores administrativos deberán reunir los mismos requisitos exigidos a los jueces de cortes de apelación.”

Dispone el artículo 148 del Código Tributario que el Tribunal Superior Administrativo no podrá reunirse, deliberar y fallar validamente sin la concurrencia de 3 jueces por lo menos, entre los cuales deberá figurar el Presidente o el Vicepresidente, agregando en su único párrafo que en caso de licencia o impedimento de algunos de dichos jueces, el Juez Presidente o el Juez Vicepresidente o quien haga sus veces, si el que faltare fuere el primero, llamará para completar temporalmente el Tribunal a personas que reúnan todas las condiciones prescritas en el artículo anterior y que desempeñen funciones en la Administración Pública, pero que no hayan intervenido en los casos que deban conocerse y fallarse. El Tribunal toma sus decisiones por mayoría de votos.

Las mismas causas de inhibición y recusación que existe para los jueces del orden judicial, también existen para los jueces de este

Tribunal. En estos casos el asunto es conocido y decidido por el propio Tribunal Superior Administrativo, según dispone el artículo 181 del Código Tributario.

C) Secretario.

Prescribe el artículo 149 del Código Tributario que el Tribunal Superior Administrativo ejercerá sus funciones con la asistencia de un Secretario. De acuerdo con el numeral 7 del artículo 156 de la Constitución del 2010, corresponde al Consejo del Poder Judicial el “nombramiento de todos los funcionarios y empleados que dependan del Poder Judicial.”

II.- Procurador General Administrativo.

Dispone el artículo 166 de la Constitución que “la Administración Pública estará representada permanentemente ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa por el Procurador General Administrativo y, si procede, por los abogados que ésta designe. El Procurador General Administrativo será designado por el Poder Ejecutivo. La ley regulará la representación de los demás órganos y organismos del Estado.”

De la lectura del indicado artículo 166 de la Constitución se desprenden los siguientes aspectos que debemos analizar respecto del Procurador General Administrativo:

A) Cantidad de Procuradores Generales Administrativos y Ayudantes que deben Existir en la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

La Constitución no es clara respecto a si debe existir un Procurador General Administrativo en cada tribunal que pertenezca a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, ya sea Tribunal Contencioso Administrativo o Tribunal Superior Administrativo, o si solo debe existir un Procurador General Administrativo para toda la Jurisdicción Contenciosa Administrativa y ayudantes de éste en cada uno de los tribunales de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. Sin embargo, el texto de dicha disposición parece inclinarse por la existencia de un solo Procurador General Administrativo para toda la Jurisdicción Contenciosa Administrativa y ayudantes de éste en cada tribunal que pertenezca a esta Jurisdicción.

B) Designación del Procurador General Administrativo. No es miembro del Ministerio Público.

Tal y como señala el artículo 166 de la Constitución “el Procurador General Administrativo será designado por el Poder Ejecutivo.” Esta disposición implica que el Procurador General Administrativo no es miembro del Ministerio Público, no solo porque este artículo 166 establece que su designación será hecha por el Poder Ejecutivo, sino también porque este artículo se contrapone a la forma en que la Constitución ordena sean nombrados los miembros del Ministerio Público, al señalar en su artículo 171 que corresponde a la ley disponer la forma de designación de los integrantes del ministerio público distintos al Procurador General de la República y sus Ayudantes, los cuales en la actualidad se designan conforme a la Ley No.30-11, conocida como Ley Orgánica del Consejo Superior del Ministerio Público.

Por otra parte, el artículo 153 del Código Tributario dispone que “para ser Procurador General Administrativo o Ayudante del Procurador General Administrativo, se requieren las mismas condiciones que para ser Juez del Tribunal Superior Administrativo.”

C) Designación de Ayudantes.

Señala el artículo 152 del Código Tributario que el Procurador General Administrativo tendrá los Abogados Ayudantes requeridos para el mejor desempeño de sus funciones, que podrán hacer sus veces en todos los casos de ausencia o impedimento de aquél. Para ser Abogado Ayudante del Procurador General Administrativo se requieren las mismas condiciones que para ser Juez del Tribunal Superior Administrativo, conforme indica el artículo 153. Asimismo, el artículo 154 de dicho Código expresa que el Procurador General Administrativo tendrá los empleados auxiliares que provea la Ley de Gastos Públicos.

En razón de que el Procurador General Administrativo es designado por el Poder Ejecutivo, entendemos que también sus ayudantes deben ser nombrados de la misma manera y que estos tampoco pertenecen al Ministerio Público.

D) Funciones del Procurador General Administrativo dentro de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

Resulta de suma importancia determinar si el Procurador General Administrativo, al ser designado por el Poder Ejecutivo, es un órgano dependiente y subordinado al Poder Ejecutivo, si es un órgano independiente que actúa con criterio propio, si debe actuar en defensa de la sociedad o si se encuentra al servicio de la Administración Pública representando los intereses de esta.

1) Si Perteneciera al Ministerio Público.

El artículo 169 de la Constitución del 2010 establece que “el Ministerio Público es el órgano del sistema de justicia responsable de la formulación e implementación de la política del Estado contra la criminalidad, dirige la investigación penal y ejerce la acción pública en representación de la sociedad,” señalando en su párrafo I que en el ejercicio de sus funciones, garantizará los derechos fundamentales que asisten a ciudadanos y ciudadanas, promoverá la resolución alternativa de disputas, dispondrá la protección de víctimas y testigos y defenderá el interés público tutelado por la ley. En su artículo 172 se consigna que el Ministerio Público está integrado por el Procurador General de la República, quien lo dirige, y por los demás representantes establecidos por la ley. De acuerdo con lo anterior, al Ministerio Público le compete garantizar los derechos fundamentales que le asisten a los ciudadanos y defender el interés público tutelado por la ley.

El papel esencial del Ministerio Público debe ser siempre el de tratar de defender los intereses de la sociedad, garantizando los derechos fundamentales que le asisten a los ciudadanos y defendiendo el interés público tutelado por la ley, nunca el de apoyar y sostener las pretensiones injustas o ilegales de una de las partes en el proceso judicial, aún cuando una de esas partes sea la Administración Pública.

2) No Pertenece al Ministerio Público.

Como el Procurador General Administrativo no pertenece al Ministerio Público no tiene razones jurídicas que lo obligan a representar a la sociedad en los litigios ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. El artículo 166 de la Constitución de la República, al

referirse a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, señala “que la Administración Pública estará representada permanentemente ante la jurisdicción contencioso administrativa por el Procurador General Administrativo y, si procede, por los abogados que esta designe”, con lo cual queda claro que el rol del Procurador General Administrativo no es representar a la sociedad, sino el de representar a la Administración Pública por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

Ahora bien, resulta de gran interés determinar el rol que debe jugar el Procurador General Administrativo ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, respecto de la Administración Pública, surgiendo las siguientes teorías:

a) *Posición Parcializada.*

El Procurador debe actuar como parte parcializada en el proceso, representando a la Administración Pública y dentro de ella a la Administración Tributaria, aún en los casos de injusticias e ilegalidades, es decir defender siempre el criterio del órgano administrativo recurrido, aún cuando el Procurador no esté de acuerdo con la actuación del órgano administrativo recurrido, y por eso sus decisiones deben coincidir con las decisiones del órgano administrativo recurrido; y

b) *Posición de Criterio Propio.*

El Procurador debe velar por el cumplimiento de la ley, el orden público, la finalidad pública del acto administrativo y la garantía de los derechos fundamentales de las personas; esto es, actuar con criterio propio en defensa de la legalidad, no de un órgano administrativo particular, sino de toda la Administración Pública, evitando que algunos órganos administrativos o algunos de sus funcionarios actúen al margen de la ley mediante actos ilegales, excesivos o injustos, y por eso sus decisiones pueden diferir de las decisiones del órgano administrativo recurrido.

c) *Nuestra Opinión.*

Por nuestra parte entendemos que si bien el Procurador General Administrativo no es miembro del Ministerio Público, debe actuar

siempre en defensa de los mejores intereses de la sociedad y en especial de la Administración Pública en general, no estando sus actuaciones subordinadas a ningún órgano específico de la Administración Pública, lo que implica tratar de que se respete la legalidad de las actuaciones de los órganos administrativos, actuando con un criterio propio de sus funciones, ya sea que sus posiciones y defensas dentro de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa beneficien o perjudiquen las pretensiones del particular recurrente o del órgano administrativo recurrido, pues la verdadera función del Procurador General Administrativo es velar porque la Administración Pública y sus órganos actúen dentro de la legalidad, evitando cualquier incumplimiento de la ley, pues el artículo 4 de la Constitución exige el fiel cumplimiento del Principio de Legalidad Administrativa.

En este sentido, cuando el Procurador General Administrativo entienda que un acto administrativo es ilegal, por ejemplo, debe representar a la Administración Pública para que se haga lo correcto y se corrija toda injusticia e ilegalidad, pues el Procurador General Administrativo es el representante de toda la Administración Pública, no el representante de un órgano administrativo en particular. En otras palabras, el Poder Ejecutivo, al cual pertenece la Administración Pública, es quien designa al Procurador General Administrativo y tiene en esencia una obligación fundamental, que es cumplir las leyes y hacer que estas se cumplan. Bajo ninguna circunstancia el Procurador General Administrativo puede actuar como un órgano subordinado al servicio de un órgano administrativo en particular, sino por el contrario, su deber es representar a toda la Administración Pública por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, pero siempre preservando su autonomía funcional e independencia de criterio.

E) Representación de la Administración Pública.

1) Según la Ley No.13-07.

El artículo 150 del Código Tributario, modificado por el artículo 6 de la Ley No.13-07, sobre Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo, estableció normas sobre la representación de las Entidades Públicas, señalando que el Distrito Nacional y los Municipios que conforman la Provincia Santo

Domingo serán asistidos y representados en los asuntos que cursen ante el Tribunal Superior Administrativo por los abogados que tengan a bien designar, agregando que la Administración Central del Estado y los organismos autónomos instituidos por leyes estarán representados permanentemente por el Procurador General Administrativo. No obstante, los órganos y entidades públicas podrán designar abogados para que los representen, lo que deberá ser comunicado por escrito al Procurador General Administrativo por el titular del órgano o entidad administrativa, dentro de los 5 días siguientes a la comunicación de la instancia de apoderamiento, a los fines de que se abstenga de producir en su representación el escrito de defensa.

Lo anterior significa lo siguiente, con respecto al papel del Procurador General Administrativo y de la representación que debe hacer este ante el Tribunal Superior Administrativo:

a) Con respecto al Distrito Nacional y los Municipios que conforman la Provincia Santo Domingo los mismos serán asistidos y representados en los asuntos que cursen ante el Tribunal Superior Administrativo por los abogados que estos designen y por tanto el Procurador General Administrativo no ostenta la representación del Distrito Nacional ni los Municipios.

Asimismo, y respecto de los Municipios, el literal a) del artículo 6 de la Ley No.13-07, consigna que al ser estos organismos autónomos de Derecho Público creados no por leyes, sino por la propia Constitución, los mismos serán asistidos y representados por ante el Tribunal Superior Administrativo por sus propios abogados designados y no por el Procurador General Administrativo. Es esta la razón por la cual la Ley No.13-07 exige que cualquier recurso contencioso administrativo que reciba el Tribunal Superior Administrativo relativo a la materia municipal, debe serle comunicado por el Presidente de dicho Tribunal al Síndico Municipal, a los fines de que produzca su defensa.

b) Que como principio general la Administración Central del Estado y los organismos autónomos instituidos por leyes estarán representados permanentemente por el Procurador General Administrativo.

c) Que como excepción, y no obstante lo anterior, los órganos y entidades públicas podrán designar abogados para

que los representen, lo cual deberá ser comunicado por escrito al Procurador General Administrativo por el titular del órgano o entidad administrativa, dentro de los 5 días siguientes a la comunicación de la instancia de apoderamiento, a los fines de que se abstenga de producir en su representación el escrito de defensa.

d) Abstención de Dictamen. Para evitar una doble representación ante el Tribunal Superior Administrativo, es decir que la Entidad Pública o Administración Tributaria sea representada por sí misma y a la vez por el Procurador General Administrativo, el artículo 150 del Código Tributario, modificado por el artículo 6 de la Ley No.13-07, señala que cuando los órganos y entidades públicas designen sus propios abogados para que los representen ante el Tribunal Superior Administrativo el titular del órgano o entidad administrativa respectiva deberá comunicarlo por escrito al Procurador General Administrativo, dentro de los 5 días siguientes a la comunicación de la instancia de apoderamiento, a los fines de que el Procurador General Administrativo se abstenga de producir escrito de defensa en su representación del órgano o entidad pública que decida representarse por sí misma.

Es esta la razón por la cual la Ley No.13-07 exige que cualquier recurso contencioso administrativo que reciba el Tribunal Superior Administrativo debe serle comunicado por el Presidente de dicho Tribunal al representante legal o máximo ejecutivo de la entidad u órgano administrativo, y al Procurador General Administrativo, según sea el caso, a los fines de que produzca su defensa.

2) Según la Constitución del 2010.

El artículo 166 de la Constitución del año 2010, vigente con posterioridad a la Ley No.13-07, del Tribunal Superior Administrativo, modificó tácitamente un gran número de normas importantes de la Ley No.13-07, al establecer que “la Administración Pública estará representada permanentemente ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa por el Procurador General Administrativo y, si procede, por los abogados que ésta designe.” De la simple lectura de este artículo 166 pueden desprenderse las siguientes consecuencias:

a) El Procurador General Administrativo es el representante permanente de la Administración Pública por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, actuando como parte en el proceso.

b) Dentro del concepto de Administración Pública quedan enmarcados todos los órganos de la Administración Pública Central, sean o no organismos autónomos. Sin embargo, y en razón de que los Ayuntamientos son entes de derecho público que pertenecen a la Administración Pública Local y no son órganos dependientes del Poder Ejecutivo, como sí lo es el Procurador General Administrativo, entendemos que los Municipios deben representarse a sí mismos por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, es decir que el Procurador General Administrativo no debe ostentar la representación del Distrito Nacional y los Municipios.

c) Un órgano autónomo o descentralizado de la Administración Pública, que tenga personalidad jurídica para actuar en justicia, al ser demandado o recurrido por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, puede designar sus propios abogados para defenderse. A estos órganos autónomos con personalidad jurídica propia para actuar en justicia se refiere el mencionado artículo 166, cuando expresa “y, si procede, por los abogados que ésta designe,” pues un órgano de la Administración Pública que carezca de personalidad jurídica para actuar en justicia no puede designar sus propios abogados para defenderse, debiendo ser defendido por el Procurador General Administrativo.

d) Casos en que un Organismo Autónomo decide Ejercer su Propia Representación ante el Tribunal.

De la lectura del artículo 166 de la Constitución se deduce que la Administración Pública puede estar representada ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa por el Procurador General Administrativo y, en los casos de organismos autónomos de la Administración Pública que tengan personalidad jurídica, por los abogados que estos designen. No obstante, el asunto se complica cuando se quiere determinar el rol que debe jugar el Procurador General Administrativo cuando un órgano autónomo decide representarse a sí mismo, surgiendo las siguientes teorías:

d.1) *Representación Permanente.*

Según esta teoría el Procurador General Administrativo es el representante permanente de toda la Administración Pública ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa y por tanto el nombramiento

de abogados por parte de los organismos autónomos que desean representarse a sí mismos, no excluye el rol que constitucionalmente le pertenece al Procurador General Administrativo de seguir siendo el representante permanente de la Administración Pública ante dicha Jurisdicción. En estos casos habrían ante el Tribunal tres partes litigantes, que son: 1) La Administración Pública, representada por el Procurador General Administrativo; 2) El Órgano Administrativo Autónomo recurrido, representado por sus propios abogados; y, 3) El Recurrente. Por lo tanto, todas las notificaciones, defensas, réplicas y procedimientos del litigio deben hacerse a todas las partes involucradas y todas las partes involucradas deben presentar sus conclusiones, ya sean iguales, distintas o contrarias a las conclusiones de las demás partes. Esto implica, naturalmente, que cada parte es libre para presentar medios de inadmisión, solicitar medidas de instrucción, recurrir la sentencia en apelación o casación y defenderse ante cualquier solicitud o recurso.

d.2) *Excepción de Representación.*

Esta teoría plantea que si bien es cierto que el Procurador General Administrativo es el representante permanente de la Administración Pública ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, esta regla sufre una excepción, a opción de los órganos administrativos autónomos dotados de personalidad jurídica para actuar en justicia:

d.2.a) Cuando un órgano autónomo decida ostentar su propia representación ante el Tribunal, entonces la representación en justicia de ese órgano administrativo no le corresponde al Procurador General Administrativo, sino exclusivamente al órgano autónomo. De eso se trata su autonomía, de tener capacidad para representarse a sí mismo, sin necesidad de que nadie más lo represente. En estos casos habrían solo dos partes litigantes ante el Tribunal: 1) El Particular Recurrente o Accionante; y, 2) El Órgano Administrativo Autónomo Recurrido, representado por sus propios abogados designados.

d.2.b) Cuando un órgano administrativo autónomo dotado de personalidad jurídica para actuar en justicia, teniendo el derecho de representarse a sí mismo ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, decide ejercer su propia representación ante el Tribunal, entonces la representación en justicia de ese órgano administrativo le corresponde de pleno derecho al Procurador General Administrativo,

como representante permanente de toda la Administración Pública ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. En estos casos habrían solo dos partes litigantes ante el Tribunal: 1) El Particular Recurrente o Accionante; y, 2) El Organo Administrativo Autónomo Recurrido, representado por el Procurador General Administrativo.

d.3) Nuestra Opinión.

Entendemos que cuando el artículo 166 de la Constitución señaló que “la Administración Pública estará representada permanentemente ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa por el Procurador General Administrativo y, si procede, por los abogados que ésta designe,” quiso consignar una regla y una excepción, dejando claro que el Procurador General Administrativo es representante permanente de la Administración Pública ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, pero que en los casos de órganos administrativos autónomos dotados de personalidad jurídica para actuar en justicia, estos tienen el derecho de ostentar su propia representación, si así lo deciden, o dejar esta representación en manos del representante permanente de la Administración Pública, es decir en manos del Procurador General Administrativo.

No creo que la idea del artículo 166 de la Constitución sea que en los juicios ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa figuren tres partes, sino dos partes: Un particular recurrente y una Administración Pública que se defiende, ya sea que la defensa de esta la lleve a cabo el Procurador General Administrativo o el órgano administrativo autónomo, según el caso, pero nunca ambos al mismo tiempo, ya sea una defensa en conjunto o una defensa separada como si fuesen partes distintas en el proceso. Entiendo que la decisión del órgano administrativo autónomo de ejercer su propia defensa ante el tribunal excluye automáticamente la representación de ese órgano por parte del Procurador General Administrativo, no solo evitando tres partes litigantes en un mismo proceso, sino también posibles y casi seguras contradicciones en las defensas y conclusiones entre el Procurador General Administrativo y el órgano autónomo recurrido, y en los subsiguientes recursos de apelación o casación.

Recordemos que la Ley No.1486, sobre Representación del Estado, consigna en su artículo 1 una excepción respecto a “los organismos gubernamentales o establecimientos públicos expresamente investidos

por la ley con existencia autónoma” y que la Ley No.13-07, del Tribunal Superior Administrativo, señala que cuando los órganos y entidades públicas designen sus propios abogados para que los representen ante el Tribunal Superior Administrativo el titular del órgano o entidad administrativa respectiva deberá comunicarlo por escrito al Procurador General Administrativo, dentro de los 5 días siguientes a la comunicación de la instancia de apoderamiento, a los fines de que el Procurador General Administrativo se abstenga de producir escrito de defensa en su representación del órgano o entidad pública que decida representarse por sí misma. En este sentido, la idea es evitar una doble representación para evitar contradicciones jurídicas.

Entendemos que la autonomía de un órgano administrativo lo reviste con calidad para representarse a sí mismo en justicia, sin necesidad de que sea representado por un órgano ajeno a sus propios intereses, como sería el Procurador General Administrativo.

F) Solicitud de Datos e Informaciones.

Dispone el artículo 151 del Código Tributario que para el desempeño de sus funciones el Procurador General Administrativo podrá solicitar y deberá obtener de todos los organismos administrativos los documentos, datos, informaciones y certificaciones que considere necesarios para el estudio y dictamen de los asuntos a su cargo.

III.- Competencia.

De acuerdo con *Martín y Rodríguez Usé*, en Derecho Tributario Procesal, la competencia “consiste en la capacidad o aptitud que la ley le otorga a un juez o a un tribunal para ejercer sus funciones con respecto a cierta categoría de asuntos o durante determinada etapa del proceso. A causa de ello, es una expresión corriente la manifestación de que la competencia es la medida de la jurisdicción,” la cual puede ser ordenada conforme a tres criterios distintos:

1) Competencia Territorial o “*ratione loci*”, que consiste en atribuirle competencia al órgano jurisdiccional teniendo en consideración cuestiones vinculadas con el territorio; o sea, según el lugar de radicación de las partes o del propio objeto del proceso;

2) Competencia Material u Objetiva o "*ratione materiae*", que se basa en la distinción o el discernimiento de los procesos conforme a la naturaleza de la causa a ventilar o discutir; y

3) Competencia Funcional o de Grado, que reconoce su origen en el otorgamiento de competencia según las diversas funciones a cumplir por el órgano jurisdiccional, es decir con las diversas instancias de un proceso.

El artículo 1 de la Ley No.13-07, que creó el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo en virtud del artículo 164 de la Constitución y su Sexta disposición transitoria, dispuso que en lo sucesivo las competencias del Tribunal Superior Administrativo atribuidas en la Ley No.1494, de 1947, y en otras leyes, así como las del Tribunal Contencioso Administrativo de lo Monetario y Financiero, serían ejercidas por el Tribunal Superior Administrativo.

Asimismo, el párrafo único del artículo 1 de dicha Ley No.13-07, expresa que el Tribunal Superior Administrativo "tendrá competencia además para conocer:

a) De la responsabilidad patrimonial del Estado, de sus organismos autónomos, del Distrito Nacional, de los municipios que conforman la provincia de Santo Domingo, así como de sus funcionarios, por su inobservancia o incumplimiento de las decisiones emanadas de autoridad judicial competente, que diriman controversias relativas a actos inherentes a sus funciones;

b) Los actos y disposiciones de las corporaciones profesionales adoptados en el ejercicio de potestades públicas;

c) Los procedimientos relativos a la expropiación forzosa por causa de utilidad pública o interés social; y

d) Los casos de vía de hecho administrativa, excepto en materia de libertad individual."

Por su parte, el artículo 165 de la Constitución del año 2010 expresa que "son atribuciones de los Tribunales Superiores Administrativos, sin perjuicio de las demás dispuestas por la ley, las siguientes:

1) Conocer de los recursos contra las decisiones en asuntos administrativos, tributarios, financieros y municipales de cualquier

tribunal contencioso administrativo de primera instancia, o que en esencia tenga ese carácter;

2) Conocer de los recursos contenciosos contra los actos, actuaciones y disposiciones de autoridades administrativas contrarias al derecho como consecuencia de las relaciones entre la Administración del Estado y los particulares, si estos no son conocidos por los tribunales contenciosos administrativos de primera instancia;

3) Conocer y resolver en primera instancia o en apelación, de conformidad con la ley, las acciones contencioso administrativas que nazcan de los conflictos surgidos entre la Administración Pública y sus funcionarios y empleados civiles; y

4) Las demás atribuciones conferidas por la ley.

No obstante, según se explicó, antes de la Constitución del 2010 no existían los Tribunales Contenciosos Administrativos de primera instancia y todos los recursos tributarios de carácter jurisdiccional eran conocidos y juzgados exclusivamente, en única instancia, por el Tribunal Superior Administrativo.

Sin embargo, si bien es cierto que la Constitución del 2010 creó los Tribunales Contenciosos Administrativos que deben conocer en primera instancia de los recursos jurisdiccionales en contra de los actos de la Administración Tributaria, estos tribunales aún no han sido puestos en funcionamiento. Ante la situación, en la actualidad todos los recursos jurisdiccionales en materia tributaria siguen siendo conocidos y juzgados exclusivamente, en instancia única, por el Tribunal Superior Administrativo, hasta tanto entren en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos, con lo cual se dará plena vigencia al artículo 164 de la Constitución.

En vista de que en la actualidad solo está funcionando un Tribunal Superior Administrativo, ubicado en el Distrito Nacional, debemos afirmar que hasta que no entren en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos de primera instancia, a que se refiere la Constitución de la República, el actual Tribunal Superior Administrativo sigue siendo el único tribunal competente para conocer de todos los recursos jurisdiccionales en materia tributaria y tributaria municipal, aún cuando el artículo 164 de la Constitución se refiera en plural a los Tribunales Superiores Administrativos.

Esto significa que de manera provisional y hasta tanto entren en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos, el Tribunal Superior Administrativo está facultado para conocer de todos los recursos y acciones que tenían que ser conocidos y decididos por los Tribunales Contenciosos Administrativos de primera instancia.

A) Competencia del Tribunal.

En virtud de la Ley No.13-07, del artículo 165 de la Constitución de la República y de la competencia transitoria del Tribunal Superior Administrativo hasta tanto entren en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos, podemos afirmar que el Tribunal Superior Administrativo tiene competencia para conocer de lo siguiente:

1) De los recursos judiciales en materia Administrativa y Municipal.

2) De los recursos y acciones judiciales en materia tributaria, ya sean sobre asuntos de Aduanas, Impuestos Internos o Municipales, como son los siguientes:

a) Recurso Contencioso Tributario.

b) Recurso de Retardación.

c) Recurso de Amparo Tributario.

d) Recurso de Revisión.

e) Recurso de Tercería.

f) Acción en Repetición del Pago Indebido.

g) Acción en Interpretación de Contrato que Ofrece Ventajas Tributarias.

h) Acción o Recurso de Amparo Constitucional derivada de violación a los derechos fundamentales relativos a la tributación, según artículo 72 de la Constitución y la Ley No.137-11 (Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales).

3) De los recursos judiciales en materia Monetaria y Financiera.

4) De la responsabilidad patrimonial del Estado, de sus organismos autónomos, del Distrito Nacional, de los municipios que

conforman la provincia de Santo Domingo, así como de sus funcionarios, por su inobservancia o incumplimiento de las decisiones emanadas de autoridad judicial competente, que diriman controversias relativas a actos inherentes a sus funciones;

5) De los actos y disposiciones de las corporaciones profesionales adoptados en el ejercicio de potestades públicas;

6) De los procedimientos relativos a la expropiación forzosa por causa de utilidad pública o interés social; y

7) De los casos de vía de hecho administrativa, excepto en materia de libertad individual.

8) Conocer, cuando entren en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos, de los recursos contra las decisiones en asuntos administrativos, tributarios, financieros y municipales de cualquier tribunal contencioso administrativo de primera instancia, o que en esencia tenga ese carácter.

9) Conocer de los recursos contenciosos contra los actos, actuaciones y disposiciones de autoridades administrativas contrarias al derecho como consecuencia de las relaciones entre la Administración del Estado y los particulares, si estos no son conocidos por los tribunales contenciosos administrativos de primera instancia;

10) Conocer y resolver en primera instancia o en apelación, de conformidad con la ley, las acciones contencioso administrativas que nazcan de los conflictos surgidos entre la Administración Pública y sus funcionarios y empleados civiles; y

11) Las demás atribuciones conferidas por la ley, como por ejemplo conocer del Recurso de Amparo Constitucional cuando se violen derechos fundamentales de naturaleza administrativa, tributaria o financiera.

Por otra parte, si analizamos con detenimiento la competencia del tribunal de lo contencioso administrativo en materia tributaria y las distintas acciones y recursos que la ley le autoriza conocer, juzgar y decidir, nos encontraríamos con las siguientes:

a) Conoce del Recurso Contencioso Tributario, en los siguientes casos:

a.1) Contra la Resolución del órgano de la Administración Tributaria correspondiente que imponga Sanciones (artículo 79 del Código Tributario).

a.2) Contra la Resolución del Ejecutor Administrativo que ordena Medidas Conservatorias (artículo 90 del Código Tributario).

a.3) Contra las resoluciones de la Administración Tributaria, incluyendo Resolución de Reconsideración o Reclamación, los actos administrativos violatorios de la Ley Tributaria y todo fallo o decisión relativa a la aplicación de los tributos Nacionales y Municipales (artículo 139 del Código Tributario).

a.4) Contra la Resolución del Ejecutor Administrativo que rechaza las Oposiciones o Excepciones presentadas por el ejecutado en contra del Mandamiento de Pago (artículos 117 y 141, párrafo II, del Código Tributario).

a.5) Contra la Resolución que en el Incidente de Tercería Especial emita el Ejecutor Administrativo durante el procedimiento de cobro compulsivo de la deuda (artículo 138 del Código Tributario).

b) Recurso de Retardación.

Procede cuando la Administración Tributaria no dictare resolución definitiva en el término de tres meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente, según el párrafo del artículo 140 del Código Tributario.

c) Recurso de Amparo Tributario.

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

d) Recurso de Revisión Civil.

Conoce del Recurso de Revisión Civil de sus propias sentencias, según dispone el artículo 167 del Código Tributario.

e) Recurso de Tercería.

Además de la Intervención de Terceros en el proceso tributario judicial (artículo 179 del Código Tributario), el Tribunal también conoce de los Recursos de Tercería que en contra de sus sentencias puedan incoar terceros que se sienten lesionados o afectados con la misma, según el artículo 474 del Código de Procedimiento Civil, que dispone que “una parte perjudicada en sus derechos por una sentencia, en la que ni ella ni las personas que ella represente, hayan sido citadas, puede deducir tercería contra dicha sentencia.”

f) Acción en Repetición del Pago Indebido.

Conoce de las acciones en repetición o pago indebido o en exceso de tributos en general, luego del rechazo o silencio respecto de la solicitud de reembolso ante la Administración Tributaria, según el párrafo I del artículo 141 del Código Tributario.

g) Acción en Interpretación de Contrato que Ofrece Ventajas Tributarias.

Conoce de 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 atributos nacionales o municipales (artículo 141 del Código Tributario).

h) Acción o Recurso de Amparo Constitucional.

Originalmente la Ley No.437-06, promulgada el 30 de noviembre del 2006, estableció en la República Dominicana la norma legal que regulaba el Recurso o Acción de Amparo, cuya finalidad es la protección efectiva de los derechos fundamentales de la persona humana, consagrados por la Constitución de la República.

Posteriormente el artículo 72 de la Constitución dominicana del año 2010 expresó 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.”

En la actualidad el Recurso de Amparo Constitucional se encuentra regulado por la Ley No.137-11, conocida como Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales, en cuyo artículo 74 se establece el Amparo en las jurisdicciones especializadas, señalando que “los tribunales o jurisdicciones especializadas existentes o los que pudieran ser posteriormente establecidos, deberán conocer también acciones de amparo, cuando el derecho fundamental vulnerado guarde afinidad o relación directa con el ámbito jurisdiccional específico que corresponda a ese tribunal especializado, debiendo seguirse, en todo caso, el procedimiento previsto por esta ley.”

Asimismo, en su artículo 75 esta Ley No.137-11 señaló normas respecto del Amparo contra actos y omisiones administrativas, consignando que “la acción de amparo contra los actos, u omisiones de la administración pública, en los casos que sea admisible, será de la competencia de la jurisdicción contencioso administrativa.”

i) De las Dificultades de Ejecución de sus Propias Sentencias.

Dispone el artículo 174 del Código Tributario que este Tribunal será el único competente para resolver sobre las dificultades de ejecución de sus propias sentencias.

j) De la Inhibición y Recusación de sus Propios Jueces.

El propio Tribunal Superior Administrativo es competente para conocer y decidir sobre las inhibiciones presentadas por los jueces que lo integran, así como de las recusaciones que planteen las partes, conforme al artículo 181 del Código Tributario.

B) *Jurisprudencias.*

Sobre la competencia del Tribunal Superior Administrativo nos encontramos con las siguientes sentencias de importancia.

1) Competencia Limitada.

El Tribunal Superior Administrativo es un Tribunal de Excepción y por tanto tiene Competencia Limitada. (Sentencia del TCT No.042-2005, de fecha 7 de junio del 2005)

2) Ley y Reglamento.

Puede Conocer Contradicción entre Ley y Reglamento. (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de diciembre de 1968, B.J. No.697, pág.2666)

3) Contrato Tributario.

Es Competente para Interpretar un Contrato que concede Exenciones de Tributos. (Sentencia del TCT, de fecha 11 de enero del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.20). *El Tribunal Conoce de los Contratos Administrativos, Pero No tiene competencia para anular un Contrato Administrativo, pues violaría el Principio de Separación de los Poderes.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de septiembre de 1999, B.J. No.1066, pág.833). *El Tribunal Contencioso Tributario es la Jurisdicción Competente para Conocer y Decidir las cuestiones relativas al Cumplimiento, Caducidad, Rescisión y Efectos de los Contratos que Conceden Ventajas, Incentivos o Exenciones Parciales o Totales.* (Sentencia del TCT No.036-2004, de fecha 23 de septiembre del 2004)

4) Asuntos Constitucionales.

El Tribunal Sí tiene Atribuciones para conocer de violaciones a la Constitución, por Vía de Excepción. (Sentencia de la SCJ, de fecha 21 de julio del 1982, B.J. No.860, pág.1165). *Aún de Oficio los Tribunales están Obligados a Fallar sobre la Inconstitucionalidad de una Disposición, por Vía de Excepción.* (Sentencia del TCT No.041-2003, de fecha 10 de julio del 2003). *No Conoce Inconstitucionalidad por Vía Principal.* (Sentencia del TCT No.039-2004, de fecha 13 de octubre del 2004; Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.006-2007, de fecha 22 de agosto del 2007; Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.015-2008, de fecha 29 de febrero del 2008)

5) Materia Impositiva.

Es Competente para conocer y decidir en Materia Impositiva. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.005-2008, de fecha 30 de enero del 2008)

6) Conoce Recurso Contencioso Tributario.

El Recurso debe Exponer las Circunstancias de Hecho y Derecho y Anexar las Pruebas. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.067-2008, de fecha 25 de julio del 2008). *En el Recurso Contencioso Tributario el Recurrente debe Anexar los Actos y Documentos que Justifiquen sus Pretensiones.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.009-2009, de fecha 18 de febrero del 2009). *Es Obligación del Recurrente Anexar a su Recurso Copia del Acto contra el cual se Recurre o Transcribirlo, a pena de Inadmisión.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.079-2009, de fecha 11 de septiembre del 2009; Sentencia de la Primera Sala del TCT No.068-2009, de fecha 13 de octubre del 2009). *El Recurso debe Exponer las Circunstancias de Hecho y Derecho y Anexar las Pruebas.* (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.067-2008, de fecha 25 de julio del 2008).

7) Recurso de Retardación.

Conoce Recurso de Retardación. El Recurso de Retardación desapodera a la Administración del asunto, pasando a ser Conocido y Decidido por el Tribunal. (Sentencia del TCT No.066-2006, de fecha 20 de septiembre del 2006); *Cuando el Recurso de Retardación es regular, el Tribunal se Avoca a Conocer y Decidir el Asunto.* (Sentencia del TCT No.075-2006, de fecha 12 de diciembre del 2006).

8) Recurso de Tercería.

Los Terceros Perjudicados tienen derecho a recurrir contra una Sentencia en la cual No fueron Parte. (Sentencia de la SCJ, de fecha 25 de septiembre de 1970, B.J. No.718, pág.2007). *El Recurso de Tercería No procede cuando el Embargo No afecta al Recurrente. Considerando, que en el caso de la especie el recurrente interpuso un recurso de tercería frente al Ejecutor Administrativo, en razón de que el embargo realizado a DC, MAA y MCG le afectó sus cuentas personales bancarias.* (Sentencia del TCT No.069-2004, de fecha 23 de diciembre del 2004)

9) Recurso de Revisión.

Cuando se interpone un Recurso de Revisión basado en que el Recurrente No pudo depositar Documentos Importantes para el Proceso, debe Demostrarse que hubo Imposibilidad de Recuperarlos y Depositarlos Oportunamente. (Sentencia de la SCJ, de fecha 30 de julio de 2008, Número Único 003-2006-00307). El Recurso de Revisión No procede contra una Sentencia Preparatoria que No Establece o Declara el Derecho de las Partes, pues al No tener Autoridad de Cosa Juzgada debe Impugnarse con la Sentencia Definitiva. (Sentencia de la SCJ., de fecha 15 de abril de 2009, Número Unico 003-2008-00222). Las Sentencias del Tribunal Superior Administrativo deben ser Notificadas por Correo Certificado. Una Sentencia Notificada de manera Irregular es Nula si se Prueba el Agravio y No hace correr los Plazos para Recurrirla en Revisión. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.033-2009, de fecha 7 de mayo del 2009)

10) Recurso de Amparo Tributario.

Es Competente para Conocer de un Recurso de Amparo Cuando el Fisco No Responde a una Solicitud de Certificación de Prescripción del Impuesto Sobre Sucesiones. (Sentencia del TCT, de fecha 21 de mayo del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.183). Si la Administración No Justifica su Inercia en Resolver, el Tribunal desapodera del caso al Fisco y se Avoca a Conocer el Fondo. (Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003). Ante un Recurso de Amparo Tributario el Tribunal debe requerir a la Administración Tributaria un Informe sobre la causa de su Demora en Resolver. (Sentencia del TCT No.013-2006, de fecha 14 de marzo del 2006; Sentencia del TCT No.014-2006, de fecha 14 de marzo del 2006; Sentencia del TCT No.015-2006, de fecha 14 de marzo del 2006). Ante un Recurso de Amparo el Tribunal debe solicitar al Fisco que le informe sobre las Causas de las Demoras en Resolver. (Sentencia del TCT No.032-2006, de fecha 21 de abril del 2006).

11) Recurso de Amparo Constitucional.

El Tribunal Superior Administrativo es Competente para Conocer de un Recurso de Amparo en Contra de la Dirección General de Aduanas, por la No Entrega de Mercancías Importadas. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.089-2008, de fecha 25 de agosto del 2008). Es Competente para Conocer de un Recurso de Amparo en Contra del Fisco por Interponer Impedimento de

Salida. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.156-2008, de fecha 18 de diciembre del 2008). *Es Competente conocer de un Recurso de Amparo en contra de Actuaciones u Omisiones de la Autoridad o de Particulares que Violan Derechos Fundamentales o cuya Violación sea Inminente.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.015-2009, de fecha 25 de febrero del 2009). *Es Competente para Conocer de un Recurso de Amparo contra la Dirección de Aduanas, tendente a que se Ordene la Apertura de un Establecimiento Cerrado.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.015-2009, de fecha 25 de febrero del 2009; Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.019-2009, de fecha 9 de marzo del 2009)

12) Recurso Contra Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo que rechace las Excepciones.

El Tribunal Contencioso Tributario es Competente para conocer del Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo que rechace las Excepciones presentadas en el Procedimiento de Cobro Compulsivo. (Sentencia del TCT No.065-2003, de fecha 7 de octubre del 2003; Sentencia del TCT No.038-2004, de fecha 23 de septiembre del 2004)

13) Medidas Cautelares.

En Materia Tributaria la Acción en Suspensión o Levantamiento de Medida Cautelar por ante el Tribunal se rige por el Código Tributario. (Sentencia de la Presidencia del TCT No.002-2007, de fecha 17 de septiembre del 2007; Sentencia de la Presidencia del TCT No.004-2007, de fecha 23 de noviembre del 2007). *El Tribunal Contencioso Tributario es Competente para conocer sobre los asuntos relativos a las Medidas Cautelares.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.051-2007, de fecha 19 de noviembre del 2007).

IV.- Condiciones para Actuar ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

En todos los casos de acciones y recursos por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa el recurrente o accionante debe observar las siguientes condiciones:

- 1) Instancia por Escrito.
- 2) Ministerio de Abogado.
- 3) Constitución de Domicilio.
- 4) Agotar Recursos Administrativos.
- 5) Que se trate de un Acto Recurrible.
- 6) Tener Derecho y Calidad para Actuar.
- 7) Tener Interés para Actuar.
- 8) Anexar o Transcribir Acto Recurrido.
- 9) Exponer los Hechos y el Derecho
- 10) Exponer las Conclusiones Articuladas.
- 11) Observar Formalidades.
- 12) Respeto al Plazo.

A) Instancia por Escrito.

Ya se trate de un recurso o de una acción, en todos los casos en los cuales se inicie un proceso ante la jurisdicción contenciosa administrativa el mismo debe hacerse por escrito, mediante una instancia depositada en ese Tribunal. En este sentido, el artículo 157 del Código Tributario expresa que el apoderamiento del Tribunal Superior Administrativo, para el conocimiento y decisión de todo caso, se hará por una instancia dirigida por el recurrente al Presidente del Tribunal, o al Procurador General Administrativo cuando se trate de un recurso en revisión.

B) Ministerio de Abogado.

Dispone el artículo 180 del Código Tributario que en todos los casos los particulares tendrán que estar representados por abogados en los procedimientos ante el Tribunal Superior Administrativo. Sobre este particular, la jurisprudencia de nuestros tribunales se ha manifestado indicando que *es necesario el Ministerio de Abogado para postular por ante el Tribunal Superior Administrativo, a pena de Inadmisión.* (Sentencia del TCT No.026-2006, de fecha 18 de abril del 2006) y en el sentido de que *para*

Recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo es esencial el Ministerio de Abogado, a pena de Inadmisión. (Sentencia del Pleno del TCT No.017-2007, de fecha 3 de abril del 2007; Sentencia del Pleno del TCT No.033-2007, de fecha 23 de mayo del 2007)

C) Constitución de Domicilio.

Consagra el artículo 145 del Código Tributario que ninguna persona será recibable en un Recurso Contencioso Tributario si no reside en el país, o ha constituido en él, antes del recurso, un apoderado formalmente conocido por la jurisdicción o administración contra la cual se recurre. El Tribunal Superior Administrativo ha señalado que *si el Recurrente No Reside en el País, debe constituir un Domicilio o apoderar a alguien con Domicilio conocido en el País, como por ejemplo en la oficina del Abogado que lo Representa.* (Sentencia del TCT, de fecha 16 de noviembre de 1999, Boletín del TCT No.8, pág.245).

D) Agotar Recursos Administrativos.

Establece el artículo 139 del Código Tributario que para interponer un Recurso Contencioso Tributario es necesario que se trate de actos contra los cuales se haya agotado toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los órganos administradores de impuestos. Sin embargo, este requisito es solo para el Recurso Contencioso Tributario y no para todo recurso o acción por ante el Tribunal Superior Administrativo. Ha sido juzgado que *para poder interponer un Recurso Contencioso Tributario es requisito haber Agotado toda Reclamación en Sede Administrativa.* (Sentencia del TCT No.072-2005, de fecha 31 de agosto del 2005)

E) Que se trate de un Acto Recurrible.

No todo acto del Fisco puede ser recurrido por ante el Tribunal Superior Administrativo, sino únicamente aquellos que la ley permite recurrir. En este sentido, el artículo 42 del Código Tributario consagra que las respuestas a las consultas presentadas no serán susceptibles de recurso alguno. Ha sido juzgado que *una simple Comunicación No es susceptible de ser Recurrida por ante el Tribunal. El Recurso procede contra una Resolución o Acto de la Administración Tributaria que conoció y decidió el caso, No contra una Simple Comunicación que Informa que ya decidió su caso.* (Sentencia del

TCT No.028-2005, de fecha 5 de mayo del 2005). Asimismo, que *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)

F) Tener Derecho y Calidad para Actuar.

Para poder recurrir o accionar por ante el Tribunal Superior Administrativo el interesado debe tener derecho y calidad para actuar por ante los tribunales, pues la falta de derecho o de calidad implica un medio de inadmisión.

Ha sido juzgado que *el Recurso Contencioso debe ser interpuesto por la propia Empresa Interesada, No personalmente por sus Representantes* (Sentencia del TSA, de fecha 12 de marzo de 1992, Boletín del TSA No.81, pág.77) y que *el Contribuyente, Responsable, Agente de Retención, Agente de Recepción y Agente de Información son los que califican para interponer el Recurso Contencioso Tributario.* (Sentencia del TCT, de fecha 25 de noviembre de 1997, pág.9). Por otra parte, también fue juzgado que *la Administración Tributaria No puede elevar un Recurso Contencioso en contra de una Resolución de su Superior Jerárquico, el Ministerio de Hacienda.* (Sentencia del TSA, de fecha 9 de Febrero del 1984, Boletín del TSA No.73, pág.113)

G) Tener Interés para Actuar.

El artículo 139 del Código Tributario, refiriéndose al recurso contencioso tributario, pero aplicable a toda acción o recurso por ante el Tribunal Superior Administrativo, pues no hay acción sin interés, exige que el recurrente esté investido de un interés legítimo. Sobre este particular nos encontramos con las siguientes sentencias de nuestros tribunales:

1) *El que actúe en Justicia debe tener Calidad e Interés para Actuar.* (Sentencia del TCT No.061-2004, de fecha 14 de diciembre del 2004)

2) *Para tener Derecho a elevar el Recurso Contencioso es requisito que el Acto Impugnado le cause al recurrente un Perjuicio Directo. Los Terceros carecen de Interés para Impugnar.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 11 de enero de 1985, B.J. No.890, pág.33)

3) *El Recurso Contencioso debe ser Interpuesto por la propia Empresa Interesada, No Personalmente por sus Representantes.* (Sentencia del TSA, de fecha 12 de marzo de 1992, Boletín del TSA No.81, pág.77)

4) *Pérdida de Interés en el Proceso. El párrafo final del artículo 47 de la Ley 834, de fecha 5 de julio de 1978, dice que el Juez puede invocar de oficio el medio de inadmisión resultante de la falta de interés.* (Sentencia del TCT, de fecha 7 de octubre de 1998, Boletín del TCT No.5, pág.234).

5) *Para Poder ejercer una Acción es preciso tener Interés.* (Sentencia del TCT, de fecha 16 de noviembre de 1999, Boletín del TCT No.8, pág.247).

6) *Cuando una Entidad es adquirida por otra Entidad, deja de tener Interés para Actuar.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.720).

7) *Para Poder elevar un Recurso Contencioso debe existir un Interés o Derecho preexistente, del cual sea Titular el Recurrente.* (Sentencia del TSA, de fecha 21 de Septiembre del 2000, Boletín del TSA No.85, pág.203)

H) Papel del Fisco en el Proceso Judicial.

El proceso tributario judicial ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa se desenvuelve en un esquema donde existen dos partes litigantes, vale decir la Administración Tributaria y el particular recurrente, y jueces que conocen del asunto controvertido, lo juzgan y deciden. Tanto el Fisco como los particulares litigan en igualdad de condiciones, sin existencia de privilegios judiciales. Sin embargo, la Administración Tributaria nunca puede recurrir al tribunal contra sus propias decisiones administrativas, ni siquiera en lesividad de sus actos, pues esa figura jurídica no ha sido contemplada por la legislación dominicana.

Cuando en nuestro país existía el Recurso Jerárquico en materia tributaria, el cual se ejercía ante el Ministerio de Hacienda en contra de las Resoluciones de Reconsideración emitidas por la Administración Tributaria, el Fisco elevó un Recurso Contencioso en contra de una resolución jerárquica emitida por su superior, el Ministerio de Hacienda, y el Tribunal Superior Administrativo rechazó dicho Recurso Contencioso alegando que este recurso estaba abierto solamente para un particular que fuera afectado por la resolución que se impugnó, es

decir para conocer conflictos entre el Estado y los particulares, no para conocer recursos que emanen de la propia administración en contra de los superiores jerárquicos. (Sentencia del TSA, de fecha 9 de Febrero del 1984, Boletín del TSA No.73, pág.113)

1) Anexar o Transcribir Acto Recurrido.

El artículo 158 del Código Tributario dispone que la instancia del recurso o acción ante el Tribunal Superior Administrativo “expondrá todas las circunstancias de hecho y de derecho que motiven el recurso; transcribirá o anejará copia de todos los actos y documentos contra los cuales se recurra, y terminará con las conclusiones articuladas del recurrente. No deberá contener ningún término o expresión que no concierna al caso de que se trate.” La idea de este requisito es que el Tribunal pueda deducir realmente de qué trata la Acción o Recurso y que el recurrido pueda tener constancia clara del acto impugnado para poder defenderse del mismo.

Sobre este requisito de transcribir o anejar copia del acto impugnado por ante el Tribunal se han dictado muchas sentencias, algunas de las cuales citamos a continuación:

1) No basta con que la instancia Introdutiva del Recurso copie las Conclusiones de la Resolución recurrida; es necesario Transcribir la Resolución completa o Anexar una Copia. (Sentencia del TSA, de fecha 1 de octubre del 1981, Boletín del TSA No.70, pág.157). *No basta con que el Recurrente transcriba en su Instancia el Dispositivo del Acto Recurrido. Es Necesario Anexar o Transcribir el acto Completo.* (Sentencia del TCT No.025-2004, de fecha 19 de agosto del 2004)

2) Es Imprescindible Anexar o Transcribir la Resolución contra la cual se Recurre. (Sentencia del TSA, de fecha 6 de Diciembre de 1984, Boletín del TSA No.73, pág.357; Sentencia del TCT, de fecha 9 de julio de 1999, Boletín del TCT No.7, pág.17; Sentencia del TCT, de fecha 18 de abril del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.22). *En el Recurso Contencioso Tributario es Imprescindible que el Recurrente Anexe o Transcriba el Acto contra el cual Recurre.* (Sentencia del TCT No.004-2005, de fecha 13 de enero del 2005)

3) No es obligatorio Anexar o Transcribir la Resolución recurrida cuando la misma No le fue Notificada al Recurrente. Nadie está obligado a lo Imposible. (Sentencia del TCT, de fecha 28 de julio del 1998, Boletín del TCT No.5, pág.17).

4) *En un Recurso Contencioso contra la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo debe anexarse el Certificado de Deuda y el Acto de Embargo notificados, así como los Pagos, Recibos u otros Documentos.* (Sentencia del TCT No.068-2004, de fecha 21 de diciembre del 2004)

5) *Cuando el Recurrente No anexa a su Recurso Contencioso copia del Acto Recurrido ni Expone circunstancias de Hecho y Derecho, se produce la Inadmisión del Recurso. La Falta puede Subsanarse.* (Sentencia del Pleno del TCT No.009-2007, de fecha 15 de febrero del 2007; Sentencia del Pleno del TCT No.015-2007, de fecha 2 de abril del 2007)

6) *El vicio de interponer el Recurso Contencioso sin Anexar o Transcribir el Acto Recurrido puede regularizarse antes del Juez Estatuir.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 7 de marzo del 2001, B.J. No.1084, pág.617)

J) *Exponer los Hechos y el Derecho.*

El artículo 158 del Código Tributario dispone que la instancia del recurso o acción ante el Tribunal Superior Administrativo “expondrá todas las circunstancias de hecho y de derecho que motiven el recurso; transcribirá o anexará copia de todos los actos y documentos contra los cuales se recurra, y terminará con las conclusiones articuladas del recurrente. No deberá contener ningún término o expresión que no concierna al caso de que se trate.”

Para el tribunal que tiene que juzgar y para el recurrido que tiene que defenderse, es fundamental que el accionante o recurrente presente con claridad los argumentos en que fundamenta sus pretensiones, pues como ha dicho el Tribunal *cuando el Recurrente se limita a dejar al Tribunal la decisión del caso, sin ponerlo en Condiciones de Decidir, el Tribunal No puede Decidir.* (Sentencia del TCT No.052-2006, de fecha 19 de julio del 2006). Sobre este particular que reivindica el Principio de Legalidad de las Formas encontramos las siguientes decisiones de nuestros tribunales:

1) *Las circunstancias de Hecho y de Derecho que motiven el Recurso Contencioso deben exponerse en la Instancia Introductiva, No en el Escrito Ampliatorio.* (Sentencia del TSA, de fecha 4 de mayo del 1989, Boletín del TSA No.78, pág.50). Asimismo, *las circunstancias de Hecho y de Derecho que motivan el Recurso deben exponerse en la Instancia Introductiva del Recurso,*

No en el Escrito de Réplica. (Sentencia del TSA, de fecha 23 de noviembre del 1989, Boletín del TSA No.78, pág.96)

2) *La instancia Introductiva debe exponer las Motivaciones de Hecho y de Derecho del Recurso.* (Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo de 1997, Boletín del TCT No.2, pág.81; Sentencia del TCT, de fecha 20 de julio del 2000, Boletín del TCT No.11, pág.23). *La Instancia de Interposición del Recurso Contencioso Tributario debe estar Fundamentada.* (Sentencia del TCT No.020-2003, de fecha 1 de abril del 2003). *La Instancia del Recurso debe contener las circunstancias de Hecho y de Derecho que lo Motivan.* (Sentencia del TCT No.064-2004, de fecha 21 de diciembre del 2004)

3) *Cuando el Recurrente No expone en su Recurso Contencioso las circunstancias de Hecho y Derecho y No presenta Conclusiones, se produce la Inadmisión del Recurso.* (Sentencia del Pleno del TCT No.017-2007, de fecha 3 de abril del 2007). *La omisión de Exponer en el Recurso Contencioso las circunstancias de Hecho y de Derecho, puede ser cubierta durante el Proceso, por un Escrito Ampliatorio.* (Sent. TCT del 7 de oct. 1998, Boletín del TCT No.5, pág.234; (Sent. SCJ, del 25 oct. 2000, B.J. No.1079, pág.674; Sent. SCJ del 10 de enero 2001, B.J. No.1082, pág.591)

K) Exponer las Conclusiones Articuladas.

El ya citado artículo 158 del Código Tributario señala que la instancia del recurso o acción ante el Tribunal Superior Administrativo “terminará con las conclusiones articuladas del recurrente.” La idea de este requisito es que solo a través de las conclusiones se puede saber con exactitud qué desea el recurrente y los aspectos esenciales que tiene que decidir el tribunal, pues las conclusiones determinan el alcance del recurso, debiendo el tribunal responder cada una de ellas.

Sobre este particular encontramos las siguientes jurisprudencias: *Es obligación de la Recurrente exponer sus Conclusiones en el Recurso Contencioso.* (Sent. del TCT del 24 de feb. 1997, Boletín del TCT No.2, pág.39; Sent. del TCT del 7 de sept. del 2000, Boletín del TCT No.11, pág.165) y la *Instancia del Recurso debe exponer las Conclusiones del Recurrente.* (Sent. del TCT No.063-2004, de fecha 21 de diciembre del 2004)

L) Sellos de Impuestos. Abolido.

El artículo 182 del Código Tributario disponía que todo documento presentado al Tribunal Superior Administrativo por particulares debía llevar adherido a cada página un sello de Impuestos Internos del valor de RD\$1.00 cada uno. En caso de ganancia de causa, el particular tendría derecho al reembolso de las sumas así empleadas. No obstante, esta disposición fue derogada por el Literal h) del Artículo Unico de la Ley No.225-01, del 12 de enero del 2002. Asimismo, ya antes el Tribunal había fallado en el sentido de que *la Falta de aplicación de Sellos a los Actos de Procedimientos No puede Invalidarlos, ya que son disposiciones de índole Fiscal y el Incumplimiento sólo conduce a una Multa.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 21 de julio del 1982, B.J. No.860, pág.1158) y que *la falta de Sello No implica Nulidad.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 14 de mayo de 1986, B.J. No.906, pág.555).

M) Observar Formalidades.

Basándose en el Principio de Legalidad de las Formas los tribunales entienden que las formalidades son asuntos sustanciales en los procesos litigiosos, cuya violación puede acarrear la nulidad o inadmisión del acto. En este sentido, nuestra Suprema Corte de Justicia ha indicado que *la inobservancia de las formalidades se sanciona con la Inadmisibilidad del Recurso y que no pueden ser substituidas por otras.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de septiembre de 1998, B.J. No.1054, pág.382)

N) Respeto al Plazo.

Toda acción o recurso que se interponga ante el Tribunal Superior Administrativo debe hacerse dentro de los plazos establecidos por la ley, a pena de inadmisión. Este plazo es distinto, dependiendo del recurso o acción de que se trate. *Cuando el inicio del plazo depende de una notificación, el plazo es franco, por aplicación del principio general del artículo 1033 del Código de Procedimiento Civil.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de enero del 2002, B.J. No.1094, pág.482), lo cual incluye el día de la notificación y el día del vencimiento, por lo que en el cómputo del mismo no se contará el día de la notificación "*dies a-quo*", ni el de su vencimiento "*dies ad quem*." (Sentencia del TCT, de fecha 31 de enero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.58; Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 11 de agosto del 2004, B.J. No.1125, pág.517)

V.- Procedimiento.

El Código Tributario no establece expresamente las normas procesales que deben regir el proceso judicial tributario ante el Tribunal Superior Administrativo, sino solo algunas disposiciones especiales, tales como el apoderamiento del tribunal, el contenido de la instancia de apoderamiento, la comunicación y dictamen del Procurador General Administrativo, medidas para mejor proveer y otras. Ante este vacío legal y en razón de que en nuestro país no existe una ley administrativa que pueda servir de ley supletoria, surge la duda de si el procedimiento ante el tribunal tributario debe hacerse conforme al proceso civil y comercial o al procedimiento penal.

Es cierto que el estudio de los tributos pertenece al Derecho Público, por su naturaleza de orden público, y por eso los jueces siempre deben tratar de buscar la verdad material y no limitarse a los argumentos y pruebas presentadas por las partes, de donde podríamos pensar que a falta de procedimiento establecido, deben aplicarse las normas procesales penales. Sin embargo, también debemos tener en cuenta, como veremos posteriormente al estudiar el Recurso de Casación en materia tributaria, que el artículo 176 del Código Tributario consagra que “las sentencias del Tribunal Superior Administrativo, serán susceptibles del recurso de casación conforme a las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial por la Ley No.3726, del 29 de diciembre de 1953, o por la que la sustituya”, dando a entender que en materia tributaria deben seguirse las normas procesales del derecho civil y comercial. Por nuestra parte, creemos que esta última posición es la correcta, pero siempre teniendo en cuenta que al tratarse de tributos, se trata de asuntos de orden público y que el proceso es oficioso.

Para un mejor estudio del proceso tributario judicial que es llevado a cabo por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, hemos dividido este estudio en dos fases distintas:

1) Fase Inicial del Proceso, el cual abarca el estudio de todos los procedimientos comprendidos desde el Apoderamiento del recurso o acción hasta el sometimiento del caso mediante Sorteo a una de las Salas del Tribunal, para su conocimiento y decisión.

2) Fase de Juicio del Proceso, que se inicia desde el momento en que la Sala del tribunal es apoderada del caso para su conocimiento

y decisión, hasta el momento de la Deliberación para dictar sentencia definitiva.

A) Fase Inicial del Proceso.

1) Apoderamiento.

De acuerdo con los artículos 157 y siguientes del Código Tributario el apoderamiento del Tribunal Superior Administrativo, para el conocimiento y decisión de todo caso, se hará por una instancia del recurrente dirigida al Presidente del Tribunal. Sin embargo, el apoderamiento del Tribunal para el conocimiento y decisión de un Recurso de Revisión se hará por una instancia del recurrente dirigida al Procurador General Administrativo, conforme indica el artículo 157. En la práctica, no obstante, es frecuente que la instancia de recurso de revisión también se dirija al tribunal, quien por auto la somete a la consideración del Procurador General Administrativo.

En todos los casos la instancia debe exponer todas las circunstancias de hecho y de derecho que motiven el recurso, transcribir o anexar copia de todos los actos y documentos contra los cuales se recurra y terminar con las conclusiones del recurrente.

Señalaba el artículo 182 del Código que “todo documento presentado al Tribunal Superior Administrativo por particulares deberá llevar adherido a cada página un sello de Rentas Internas del valor de RD\$1.00 cada uno. En caso de ganancia de causa, el particular tendrá derecho al reembolso de las sumas así empleadas.” Sin embargo, este requisito fue derogado por el literal h) del artículo único de la Ley No.225-01, del 12 de enero del 2002.

De conformidad con la ley el apoderamiento del Tribunal Superior Administrativo se efectúa mediante una instancia del recurrente dirigida al Presidente del Tribunal, con exposición de “todas las circunstancias de hecho y de derecho que motiven el recurso”, transcribiendo todos los actos y documentos contra los cuales se recurra y terminando con las conclusiones articuladas del recurrente. Señala la referida ley que al recibir la instancia, el Presidente del Tribunal dictará un auto ordenando que sea comunicada al Procurador General Administrativo o al demandado, según fuere el caso.

2) Contenido de la Instancia.

La instancia expondrá todas las circunstancias de hecho y de derecho que motiven el recurso; transcribirá o anexará copia de todos los actos y documentos contra los cuales se recurra, y terminará con las conclusiones articuladas del recurrente. No deberá contener ningún término o expresión que no concierna al caso de que se trate.

3) Comunicación al Procurador General Administrativo. Dictamen.

Establece el artículo 159 del Código Tributario que al recibir la instancia de apoderamiento el Presidente del Tribunal dictará un auto ordenando que sea comunicada al Procurador General Administrativo o al contribuyente, según fuere el caso. Sin embargo, hemos dicho que de conformidad con la Ley No.13-07, tanto el Distrito Nacional como los Municipios que conforman la Provincia Santo Domingo, serán asistidos y representados por sus propios abogados designados, en todos los asuntos que cursen ante el Tribunal Superior Administrativo.

Asimismo, también hemos indicado la Administración Central del Estado y los organismos autónomos instituidos por leyes estarán representados ante el Tribunal Superior Administrativo por el Procurador General Administrativo, a menos que dichos órganos y entidades públicas designen sus propios abogados para que los representen. En tal caso deberán comunicarlo por escrito a dicho Procurador General Administrativo, dentro de los 5 días siguientes a la comunicación de la instancia de apoderamiento, a los fines de que dicho Procurador se abstenga de producir en su representación el escrito de defensa.

En este sentido, el párrafo I del artículo 6 de la Ley No.13-07, señala que cuando el Tribunal Superior Administrativo reciba un recurso contencioso, el Presidente del Tribunal dictará un auto ordenando que la instancia sea notificada al Síndico Municipal, al representante legal o máximo ejecutivo de la entidad u órgano administrativo, y al Procurador General Administrativo, según sea el caso, a los fines de que produzca su defensa, tanto sobre los aspectos de forma como de fondo, en un plazo que no excederá de 30 días a partir de la comunicación de la instancia. El Tribunal Superior Administrativo, a solicitud de la parte demandada podrá autorizar prórrogas de dicho plazo, atendiendo a la

complejidad del caso, pero sin que dichas prórrogas sobrepasen en total los 60 días.

Por su parte, el párrafo II del artículo 6 de la misma Ley No.13-07 consagra que si el responsable de producir la defensa no lo hace en los plazos previstos ni solicita al Tribunal Superior Administrativo ninguna medida preparatoria del proceso, el Presidente del Tribunal lo pondrá en mora de presentar dicha defensa en un plazo que le otorgará a tales fines y que no excederá de 5 días. Una vez vencidos los plazos para presentar la defensa sin que la misma haya sido presentada o que habiéndose presentado las partes hayan puntualizado sus conclusiones y expuestos sus medios de defensa, el asunto controvertido quedará en estado de fallo y bajo la jurisdicción del Tribunal.

Con las medidas anteriores se busca que el Municipio o el órgano de la Administración en contra del cual se ha interpuesto una acción o recurso por ante el Tribunal Superior Administrativo tenga conocimiento del inicio dicho proceso judicial y adopte las medidas necesarias, designando sus propios abogados que los representarán en la defensa del caso ante dicho Tribunal o, en el caso de la administración pública no municipal, dejando que sea el Procurador General Administrativo quien la represente.

Cuando es el Procurador General Administrativo quien produce la defensa, este escrito recibe el nombre de Dictamen. Este dictamen o escrito de defensa que hace el Procurador General Administrativo, el Municipio o la Entidad Pública que se defiende así misma, debe serle notificado al recurrente, por Auto del Presidente del Tribunal, para que presente sus argumentos en relación al mismo.

4) Réplica y Contrarréplica.

Prescribe el artículo 162 del Código Tributario que si el Procurador General Administrativo o la parte contraria la acompañaren de nuevos alegatos, el Presidente del Tribunal por auto hará comunicar dichos alegatos a la otra parte para que amplíe su defensa si lo cree pertinente, enviándola al Presidente del Tribunal dentro de los 10 días de la comunicación.

Por lo tanto, en pocas palabras, el procedimiento normal de comunicación a las partes del recurso y los escritos de defensa es el siguiente:

- a) Depósito en el Tribunal de la Acción o Recurso;
- b) Dictamen del Procurador o de los Abogados del Municipio o de la Entidad Pública que decide defenderse así misma;
- c) Réplica del Recurrente;
- d) Contrarréplica del Procurador o de los Abogados del Municipio o de la Entidad Pública que decide defenderse así misma; y
- e) Si el Procurador General Administrativo o el recurrente devuelven la comunicación y la defensa con nuevos alegatos, entonces el Presidente del Tribunal hará comunicar estos nuevos alegatos a la otra parte para que si lo considera oportuno proceda a ampliar su defensa, debiendo enviarle al Presidente del Tribunal esta ampliación dentro de los 10 días de haber recibido la comunicación referida.

En relación con la comunicación del expediente a las partes y las réplicas y contrarréplicas nos encontramos con las siguientes sentencias de importancia:

– Comunicación del Recurso a las Partes:

El Presidente del Tribunal debe ordenar que el Recurso sea comunicado a la Parte Recurrida. (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de agosto de 1979, B.J. No.825, pág.1487). *Cuando se eleva un Recurso Contencioso y sin comunicárselo al Procurador, el Juez mediante Auto otorga al Recurrente un Plazo para depositar Escrito Ampliatorio, No se produce la Nulidad de ese Auto, a menos que se Pruebe el Agravio.* (Sentencia del TCT, de fecha 11 de junio del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.223)

– Réplica y Contrarréplica.

La Falta de Réplica origina que el asunto se Repute en Estado de Fallo. No Replicar es un Derecho de Defensa. (Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo de 1997, Boletín del TCT No.2, pág.56). *Es Deber del Tribunal de comunicar la Réplica.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de agosto del 1979, B.J. No.825, pág.1486; Sentencia de la SCJ, de fecha 12 de agosto de 1998, B.J. No.1053, pág.283). *Ratificar Conclusiones No es un Nuevo Alegato y por tanto No da Lugar a comunicación a la Contraparte Ni a Réplica.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 18 de noviembre de 1998, B.J. No.1056, pág.532). *El*

Dictamen del Procurador debe ser comunicado a la otra Parte, para que ésta pueda ejercer su Derecho a Réplica, o se viola el Derecho de Defensa. (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de septiembre del 2000, B.J. No.1078, pág.609)

– Plazo para Replicar.

El Plazo para depositar el Escrito de Réplica al Dictamen del Procurador, es de Quince Días. (Sentencia de la SCJ, de fecha 12 de agosto de 1998, B.J. No.1053, pág.283). *Réplica Extemporánea. El juez puede descartar del debate los documentos que no hayan sido comunicados en tiempo hábil.* (Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.337). *Los Plazos para presentar por ante el Tribunal Escritos de Defensa y Réplica No son Fatales.* (Sentencia del TCT, de fecha 13 de diciembre del 2001, Boletín del TCT No.15, pág.195).

5) Sorteo del Expediente.

Una vez las partes hayan puntualizado sus escritos y réplicas y que el expediente se encuentre listo para ser conocido y decidido, el Presidente del Tribunal sortea el expediente para saber a cuál de las Salas del Tribunal debe someterse el expediente para su conocimiento y decisión.

B) Fase de Juicio del Proceso.

1) Proceso Oficioso o Inquisitorio.

Cabe hacerse la pregunta de si el Tribunal Superior Administrativo se encuentra regido por un procedimiento inquisitivo, donde la búsqueda de la verdad material es uno de sus elementos básicos, teniendo el juez un papel activo en el proceso, o si por el contrario se trata de un procedimiento dispositivo, por medio del cual el juez limita su actuación a los aportes hechos al proceso por las partes litigantes, sin poder ir más allá y conformándose con verdad objetiva.

Debido a la importancia que revisten los tributos dentro de una economía liberal y democrática y al estado de derecho que impera en las mismas, las legislaciones modernas se acercan cada vez más a plasmar la hipótesis de que la Administración Tributaria tiene el objetivo

fundamental de cumplir con el mandato legal encomendado, en la forma y bajo las condiciones que la propia ley establece, teniendo un órgano superior que controla sus actividades y garantiza la estabilidad y funcionalidad del orden jurídico establecido. Este órgano superior es el Tribunal Superior Administrativo, integrado al poder judicial e independiente de la Administración Pública.

Es en razón de esta concepción de órgano vigilante que se considera que los tribunales de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben ser libres en la búsqueda de la verdad material, escudriñando los hechos y ordenando todas las medidas de instrucción que entiendan convenientes para determinar la realidad de las cosas, sin necesidad de limitarse a los argumentos, informes, o pruebas sometidas por las partes en el litigio.

Pero a pesar del carácter inquisitivo u oficioso que se entiende debe rodear el proceso en la jurisdicción contenciosa, hay ciertas circunstancias que limitan su alcance y lo distinguen de otros procesos inquisitivos por excelencia, como es el caso del derecho penal, por ejemplo, en el cual el daño a la sociedad conlleva la iniciativa del ministerio público en el proceso, procurando juzgar al inculpado, y del juez de que se conozca la verdad, quiera o no el prevenido o las partes.

En el proceso contencioso administrativo, sin embargo, el carácter inquisitivo se ve limitado cuando la apertura del procedimiento solo compete al administrado que se siente afectado por la decisión administrativa, quien a su vez puede desistir de su recurso en cualquier fase del proceso, y cuando se entiende que el recurso solo puede beneficiar al recurrente y nunca perjudicarlo, aún en aquellos casos en que del análisis del caso surjan elementos nuevos que le puedan perjudicar. Por otra parte, el proceso contencioso tributario tiende a ser escrito, público y contradictorio, como ocurre en la República Dominicana. El juez analiza el caso y los documentos que lo componen, pudiendo ordenar medidas de instrucción, tales como experticios, auditorías, interrogatorios, audiencias, testigos y otras.

En estos procesos siempre es requerido el ministerio de abogado. En la República Dominicana el juicio de lo contencioso tributario implica una verdadera litis entre el Fisco y el recurrente, teniendo un carácter contradictorio. Es por su carácter y naturaleza que en esta fase el Código Tributario exige que el recurrente se provea del ministerio de abogado,

según dispone el artículo 180 del Código, al estipular que “en todos los casos particulares tendrán que estar representados por abogados en los procedimientos ante el Tribunal Superior Administrativo.”

2) Facultades del Tribunal.

a) Distintas Posiciones Legislativas.

Las legislaciones sobre el tema de las facultades del tribunal contencioso son distintas, ya que mientras algunas atribuyen competencia limitada a la jurisdicción contenciosa para conocer solo el derecho, otras prefieren atribuirle una competencia más amplia, facultándolo a conocer del derecho y de los hechos. En este sentido, el análisis del tema de las facultades del tribunal contencioso llama a conocer las potestades de que está investido el tribunal apoderado de un recurso, es decir si este debe limitarse al conocimiento del derecho o si por el contrario se encuentra facultado para el estudio completo del expediente y una revisión de los hechos y circunstancias que lo rodean. A este respecto las legislaciones tienden a adoptar una de las siguientes posiciones:

a.1) Jurisdicción Plena.

En estos casos el tribunal contencioso se encuentra dotado de las más amplias potestades, pudiendo conocer tanto del derecho como de los hechos, y teniendo facultad para anular, modificar, revocar o confirmar en todas o algunas de sus partes el acto administrativo recurrido. Puede, incluso, ordenar al órgano administrativo que lo dictó que le de fiel cumplimiento a la sentencia emitida o simplemente trazarle directrices que este debe acatar para el caso analizado, e incluso para decisiones futuras de igual naturaleza.

a.2) Jurisdicción Restringida.

En estos casos el papel del tribunal contencioso se limita al conocimiento del derecho, dando por sentadas las consideraciones de los hechos y circunstancias que forman el expediente. El tribunal analiza estrictamente si la Administración dio fiel cumplimiento del mandato legal y no vulneró los derechos del interesado ni el orden jurídico establecido. Su función es similar al recurso de casación.

a.3) Jurisdicción Cuasi Restringida.

El tribunal contencioso conoce solo del derecho, dando por válidos los hechos probados o no discutidos, pero con facultad de conocer de aquellos hechos dudosos y de nuevas pruebas o elementos de juicio que esclarezcan el caso.

a.4) Jurisdicción de Anulación.

A través de esta posición legislativa el tribunal contencioso tendría la facultad de conocer tanto del derecho como de los hechos del expediente, pero su potestad se limita a anular, revocar o confirmar el acto recurrido, no teniendo prerrogativa para modificarlo o trazarle pautas a la Administración.

b) Facultades del Tribunal Contencioso Dominicano.

Tal y como hemos indicado, la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en la República Dominicana está formada por tribunales judiciales pertenecientes al Poder Judicial y conforme al artículo 164 de la Constitución pueden ser de dos tipos distintos: Los Tribunales Contenciosos Administrativos, que son tribunales de primera instancia, los cuales aún no han entrado en funcionamiento; y los Tribunales Superiores Administrativos, que son cortes de apelación para conocer de las apelaciones en contra de las sentencias dictadas por los tribunales contenciosos administrativos, pero que en la actualidad solo existe uno, en el Distrito Nacional, y hasta que no entren en función los Tribunales Contenciosos Administrativos, este es el único que conoce, en instancia única, de los asuntos judiciales tributarios.

El Código Tributario establece las facultades que tiene el Tribunal Superior Administrativo, sin perjuicio de las atribuciones que le pueden corresponder por la aplicación supletoria del Código de Procedimiento Civil, como es conocer del Recurso de Tercería. Los tribunales de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa tienen plena potestad para conocer, juzgar y decidir sobre los asuntos que se le sometan y que sean de su competencia, pero no puede ejecutar sus propias sentencias. Algunas de sus principales facultades son las siguientes:

b.1) Conocer de los Hechos y Decidir el Derecho.

El Tribunal Superior Administrativo es una jurisdicción plena, que conoce y decide sobre los hechos y el derecho, teniendo potestad para anular, modificar, revocar o confirmar el acto administrativo impugnado e interpretar los contratos administrativos que ofrecen ventajas o exenciones tributarias y decidir sobre ellos.

b.2) Ordenar la Fusión de Expedientes Conexos.

Cuando existe Conexidad el Tribunal puede Ordenar la Fusión de dos Expedientes. Recurso Contencioso Tributario y otro una Demanda Incidental. (Sentencia del TCT No.016-2004, de fecha 13 de mayo del 2004)

b.3) Ordenar al Procurador Concluir.

El Tribunal puede Ordenar al Procurador General Administrativo Concluir sobre el Fondo del Litigio. (Sentencia del TCT No.21-2003, de fecha 1 de abril del 2003; Sentencia del TCT No.022-2005, de fecha 28 de abril del 2005; Sentencia del Pleno del TCT No.037-2007, de fecha 1 de junio del 2007). Cuando el Procurador General Administrativo No se pronuncia sobre el Fondo, el Tribunal debe ponerlo en Mora de Concluir. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.003-2008, de fecha 7 de mayo del 2008)

b.4) Avocarse a conocer el Fondo en Amparo Tributario y Retardación.

El Tribunal puede Avocarse a conocer el Fondo de un asunto, cuando éste No ha sido conocido por la Administración Tributaria o Finanzas. (Sentencia del TSA, de fecha 25 de enero de 1984, Boletín del TSA No.73, pág.98). Cuando de manera incorrecta el Superior Jerárquico de la Administración Tributaria decide un asunto que debió conocer y decidir primero la Administración Tributaria, el Tribunal puede Avocarse a conocer el fondo del asunto. (Sentencia del TCT No.031-2005, de fecha 12 de mayo del 2005)

En un Recurso Contencioso Tributario en contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo, No procede que el Tribunal pondere cuestiones de Fondo, pues las Medidas Conservatorias son Provisionales y No Definitivas. (Sentencia del TCT No.090-2005, de fecha 17 de noviembre del 2005)

Cuando un Recurso en Sede Administrativa es declarado Inadmisible de manera incorrecta, y se eleva un Recurso Contencioso Tributario en tiempo hábil, el Tribunal puede Avocarse a conocer el Fondo del asunto. (Sentencia del TCT No.028-2006, de fecha 18 de abril del 2006)

b.5) Ordenar al Fisco Reliquidar los Impuestos.

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)

b.6) Ordenar Compensación de Créditos.

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). 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). 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)

b.7) En el Impuesto Sobre Sucesiones.

El Tribunal puede Modificar el Avalúo hecho por la DGII de un Inmueble. (Sentencia del TCT No.44-2003, de fecha 22 de julio del 2003). El Tribunal No tiene Competencia para incluir Herederos o Beneficiarios en una Sucesión, distintos a los que aparecen en la Declaración Sucesoral. (Sentencia del TCT No.54-2003, de fecha 19 de agosto del 2003). El Tribunal tiene Competencia para Cambiar el Estatus de un Inmueble de Bien Propio a Bien de la Comunidad y Ordenar la Reliquidación del Impuesto Sucesoral. (Sentencia del TCT No.54-2003, de fecha 19 de agosto del 2003). El Tribunal puede ordenar reducir el valor de un Inmueble dado por la DGII en un proceso de Liquidación del Impuesto Sucesoral. (Sentencia del TCT No.055-2003, de fecha 23 de septiembre del 2003)

b.8) Ante una Determinación de Oficio.

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)

b.9) Con respecto a la Prueba.

Pruebas de Documentos. El Tribunal Superior Administrativo tiene el deber de requerirle a las partes todas las pruebas, especialmente los documentos que sean necesarios para resolver los casos sometidos a su consideración. (Sentencia de la SCJ, de fecha 31 de julio de 1987, B.J. No.920, pág.1366). *En materia Tributaria los Jueces de Fondo están Investidos de un Amplio Poder de Apreciación de las Pruebas que les permite Valorarlas Soberanamente, Sin Censura de Casación, salvo Desnaturalización.* (Sentencia de la SCJ No.003-2006-04356, de fecha 18 de julio del 2007)

c) Procedimiento Inquisitorio.

Al regir los Principios Oficioso y de Verdad Material, el tribunal tiene facultad para buscar la verdad de los hechos, aún más allá de lo alegado por las partes, pudiendo impulsar de oficio el proceso y ordenar todas las medidas que considere para mejor proveer y hacer justicia, de donde se desprende la no perención de la instancia.

Sobre este particular ha sido juzgado que el *Tribunal puede Prescindir de los Libros.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 5 de mayo de 1958, B.J. No.574, pág.920). *El Tribunal No debe Limitarse a las conclusiones de las Partes, sino asegurar el Imperio de la Legalidad en las actuaciones Administrativas, velando de un modo Activo en todo caso sometido a su Conocimiento y Decisión.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de abril de 1971, B.J. No.725, pág.875). *El Tribunal puede ordenar su Propia Investigación.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 13 de octubre 1971, B.J. No.731, pág.2888). *El Tribunal puede ordenar Experticios, Informes y Peritajes.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de junio de 1973, B.J. No.751, pág.1605)

El Tribunal debe requerir las Pruebas para resolver los Casos. (Sentencia de la SCJ, de fecha 31 de julio de 1987, B.J. No.920, pág.1366). *En materia Tributaria el Juez debe descubrir la Verdad de los hechos, Independientemente de lo Alegado o Pedido por las Partes.* (Sentencia del TCT, de fecha 27 de marzo del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.158; Sentencia del TCT, de fecha 27 de marzo del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.168). *En materia Tributaria el Impulso del Proceso No depende solo de las Partes, sino también de la actuación del Tribunal Fiscal.* (Sentencia del TCT, de fecha 19 mayo 1998, Boletín del TCT No.4, pág.351)

d) Ordenar Medidas de Instrucción.

De conformidad con el artículo 164 del Código Tributario la sentencia podrá decidir el fondo del asunto o disponer las medidas de instrucción que hubieren pedido las partes, si el Tribunal las considerare de lugar para el esclarecimiento del asunto. Si tal fuere el caso, el Tribunal celebrará las audiencias que fuesen necesarias, con asistencia o representación de las partes, hasta dictar sentencia definitiva. No obstante, y debido al carácter inquisitivo de este proceso, entendemos que el tribunal, aún de oficio, puede ordenar las medidas de instrucción que considere para una mejor justicia.

Cuando la sentencia disponga medidas de instrucción que hayan pedido las partes, el Tribunal celebrará las audiencias que fueren necesarias, siempre con la asistencia o representación de las partes para mantener el respeto a las garantías del debido proceso, hasta dictar sentencia definitiva sobre el fondo del asunto en litigio. Dentro de estas medidas de instrucción citamos las siguientes:

d.1) Ordenar Experticios e Informes Técnicos.

d.2) Celebrar Audiencias.

d.3) Ordenar Comparecencia de las Partes.

d.4) Ordenar la Audición de Testigos.

d.5) Solicitar al Fisco y otras instituciones públicas el envío de expedientes, datos, documentos e informes útiles para la causa.

En relación con las Medidas de Instrucción que puede ordenar el Tribunal Superior Administrativo se ha decidido lo siguiente:

El Tribunal puede ordenarle al Fisco que deposite un Expediente sobre el cual se haya elevado un Recurso. (Sentencia del TSA, de fecha 29 de julio del 1982, Boletín del TSA No.71, pág.157). El Tribunal puede ordenar Medidas de Instrucción Suplementarias. (Sentencia de la SCJ, de fecha 14 de mayo de 1986, B.J. No.906, pág.554). El Juez puede ordenar la Comparecencia Personal de las Partes. (Sentencia del TCT, de fecha 29 de febrero del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.279; Sentencia de la SCJ, de fecha 20 de septiembre del 2000, B.J. No.1078, pág.678; Sentencia de la SCJ, de fecha 21 de marzo del 2001, B.J. No.1084, pág.691)

El Juez puede ordenar un Descenso a los Lugares. (Sentencia del TCT, de fecha 19 de junio del 2001, Boletín del TCT No.13, pág.183). *En materia Tributaria el Tribunal puede, aún de Oficio, ordenar Medidas de Instrucción.* (Sentencia del TCT, de fecha 19 de junio del 2001, Boletín del TCT No.13, pág.215; Sentencia del TCT, de fecha 19 de junio del 2001, Boletín del TCT No.13, pág.225). *El Principio de Verdad Material es regla de derecho que rige la Materia Tributaria.* (Sentencia del TCT No.052-2003, de fecha 19 de agosto del 2003). *El Tribunal puede Ordenar una Audiencia para Oír a las partes, si lo juzga Procedente.* Sentencia del Pleno del TCT No.064-2007, de fecha 4 de julio del 2007.

El Tribunal puede Ordenar que las partes Depositen documentos y Concluyan sobre el Fondo. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.001-2008, de fecha 5 de febrero del 2008). *El Tribunal puede ordenar el depósito de un Contrato.* (Sentencia del TCT No.010-2003, de fecha 6 de marzo del 2006). *El Tribunal puede Ordenar que se depositen los Resultados Fiscales de una Empresa, para Determinar el Valor de las Acciones que poseía una Persona Fallecida.* (Sentencia del TCT No.005-2005, de fecha 23 de febrero del 2005). *El Tribunal puede Ordenar que la Administración Tributaria expida una Constancia de la Notificación de una Resolución para comprobar cumplimiento del Plazo.* (Sentencia del TCT No.045-2005, de fecha 22 de junio del 2005)

El Tribunal puede disponer Medidas de Instrucción, como un nuevo Avalúo, para Esclarecer el Asunto. (Sentencia del TCT No.035-2003, de fecha 10 de junio del 2003; Sentencia del TCT No.44-2003, de fecha 22 de julio del 2003). *El Tribunal puede ordenar Medidas de Instrucción, como es un Informe Técnico Pericial.* (Sentencia del TCT No.037-2003, de fecha 26 de junio del 2003; Sentencia del TCT No.004-2006, de fecha 7 de febrero del 2006). *El Tribunal puede ordenar la Comparecencia de las Partes cuando tiene Relevancia.* (Sentencia del TCT No.009-2006, de fecha 7 de marzo del 2006; Sentencia del TCT No.072-2006, de fecha 23 de octubre del 2006)

e) Cambio de Calificación del Recurso.

En algunos casos el recurrente denomina su recurso de una manera errónea. No obstante, si el tribunal tiene competencia para conocer del fondo del asunto recurrido y el mismo fue introducido dentro del plazo legal, en vez de desestimar el tribunal puede, haciendo justicia, simplemente cambiar su calificación y conocerlo como realmente es.

De esta manera ha sido juzgado y decidido que *El Tribunal tiene la Facultad de variar la Calificación de un Recurso. El Tribunal puede Variar la Calificación de un Recurso de Retardación por el de un Recurso de Amparo, Cuando Entienda que fue Erróneamente Calificado.* (Sentencia del TCT, de fecha 21 de mayo del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.183). *Cuando un Contribuyente eleva un Recurso de Retardación ante el Tribunal Contencioso Tributario, pero lo correcto era denominarlo como Recurso de Amparo, el Tribunal puede cambiar la Calificación y conocer del Recurso.* (Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003)

f) Solicitar al Fisco Remisión de Expediente o Informes.

Cuando se trate de recursos en contra de actos o resoluciones emitidos por la Administración Tributaria, es necesario que el tribunal conozca del expediente del caso, teniendo facultad para ordenar su remisión al Tribunal. Cuando se trate de un Recurso de Amparo Tributario, el artículo 189 del Código Tributario dispone que si el recurso fuere procedente, el Tribunal requerirá del órgano correspondiente de la Administración Tributaria informe sobre la causa de la demora y fijará un término breve y perentorio para la respuesta.

g) Solicitar Informes a Terceros.

Para poder cumplir con sus funciones, en ocasiones el Tribunal se verá en la necesidad de solicitar de distintos organismos administrativos documentos, datos, informaciones y certificaciones para un mejor estudio y decisión del caso.

h) Dictar Normas de Procedimiento en Determinados Casos.

Dispone el artículo 179 del Código Tributario que en los casos de intervención de terceros, de incidentes o en cualquier otro cuya resolución no haya sido regulada por esta ley, el Tribunal podrá dictar reglas especiales de procedimiento para el caso de que se trate únicamente, comunicando estas reglas a las partes interesadas.

i) Emitir Reglamentos Interiores.

De conformidad con el artículo 185 del Código Tributario el Tribunal puede acordar reglamentaciones para sus respectivos

regímenes interiores, pero estas reglamentaciones no podrán referirse al procedimiento ante el Tribunal.

j) Suplir las Licencias de los Jueces.

El párrafo único del artículo 148 del Código Tributaria expresa que en caso de licencia o impedimento de algunos de dichos Jueces, el Juez Presidente o el Juez Vicepresidente o quien haga sus veces, si el que faltare fuere el primero, llamará, para completar temporalmente el Tribunal a personas que reúnan todas las condiciones prescritas en el artículo anterior y que desempeñen funciones en la Administración Pública, pero que no hayan intervenido en los casos que deban conocerse y fallarse. El tribunal tomará sus decisiones por mayoría de votos.

k) Policía de la Audiencia.

En todos los casos la Ley de Organización Judicial le otorga al Presidente del Tribunal la facultad de dirigir y controlar las audiencias, tanto respecto de las partes involucradas como de los testigos, peritos y terceros que asisten a la misma, pudiendo juzgar y sancionar a cualquier persona que altere la disciplina en el tribunal o cometa actos reñidos con la ley o las buenas costumbres.

l) Fijar Indemnizaciones.

Dispone el artículo 174 del Código Tributario que el Tribunal tendrá capacidad para fijar, en las mismas sentencias o en sentencias subsiguientes, a petición de la parte interesada, las indemnizaciones que deberán recibir las partes gananciosas, por efecto del fallo principal, o en los casos de incumplimiento de aquel a partir de su notificación por el Procurador General Administrativo.

m) Resolver las Dificultades de Ejecución de sus Sentencias.

Señala el artículo 174 del Código Tributario que el Tribunal será el único competente para resolver sobre las dificultades de ejecución de sus sentencias, lo cual puede ocurrir cuando la sentencia contiene ciertos defectos, tales como ambigüedad, confusión, error material, errores numéricos y otros. Debe quedar claro que no corresponde al

Tribunal ejecutar sus propias sentencias, pero si surgen dificultades en la ejecución de la misma fundadas en que la sentencia no es clara o contiene errores, se le puede solicitar a este mismo Tribunal que la dictó que la aclare o corrija sus errores materiales, sin que en ningún caso el Tribunal pueda alterar la parte sustancial de la decisión ni suplir omisiones. No obstante, algunas contradicciones y errores pueden dar lugar a Revisión Civil o Casación, según sea el caso. En algunas legislaciones este procedimiento se conoce como Recurso de Aclaratoria.

n) Lo que No Puede.

Si bien es cierto que el Tribunal puede actuar conforme a los Principios de Oficiosidad y Verdad Material, siempre en búsqueda de la realidad de los hechos, dicho Tribunal no puede:

n.1) Ni agravar la situación del recurrente.

n.2) Ni ejecutar sus propias sentencias.

n.3) Ni establecer en sus sentencias los elementos esenciales de los tributos, lo cual es atribución exclusiva del Congreso Nacional.

3) *Incidentes.*

Dispone el artículo 179 del Código Tributario que en los casos de incidentes, o en cualquier otro cuya resolución no haya sido regulada por esta ley, el Tribunal Superior Administrativo podrá dictar reglas especiales de procedimiento para el caso de que se trate únicamente, comunicando estas reglas a las partes interesadas.

Sobre los incidentes en el Procedimiento Ejecutorio para el cobro compulsivo de la deuda tributaria los tribunales han dicho que *el Tribunal Superior Administrativo tiene competencia para conocer y decidir sobre los Incidentes que se susciten durante el Procedimiento de Cobro Compulsivo o Ejecución Forzada de la Obligación Tributaria.* (Sentencia del TCT No.016-2004, de fecha 13 de mayo del 2004; Sentencia del TCT No.101-2005, de fecha 19 de diciembre del 2005; Sentencia del TCT No.018-2006, de fecha 28 de marzo del 2006)

Los principales incidentes que pueden presentarse ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa son los siguientes:

a) Incompetencia.

La Jurisdicción Contenciosa Administrativa es de competencia limitada, para conocer y juzgar solamente sobre aquellos casos, recursos o acciones que de manera expresa y limitativa señale la ley. Cuando al tribunal se le plantea el conocimiento de un asunto del cual no tiene competencia, este debe declarar su incompetencia, señalando en su sentencia cuál es el tribunal competente para conocer de ese asunto.

Dispone el artículo 165 del Código Tributario que cuando una parte alegue la incompetencia del Tribunal Superior Administrativo, el Tribunal dictará sentencia en la cual deberá decidir sobre la cuestión de la competencia o incompetencia, previo dictamen del Procurador General Administrativo, dentro de los 15 días de recibir la instancia. Si el Tribunal Superior Administrativo acoge la solicitud de incompetencia presentada, entonces este Tribunal deberá en su sentencia señalar cuál es el tribunal competente, según establece el artículo 24 de la Ley 834 de fecha 13 de julio de 1978, al indicar que en los casos en que el juez que se declara incompetente designará la jurisdicción que estime competente, la cual se impondrá a las partes y al tribunal de envío.

En relación con la incompetencia del Tribunal Superior Administrativo nuestros tribunales han tenido oportunidad de manifestarse, expresando lo siguiente:

– Actos de los Poderes Públicos dictados en uso de Facultades Constitucionales:

La Jurisdicción Contenciosa Administrativa No puede Conocer de los Recursos contra los Actos que Dicten o Realicen los Poderes Públicos en uso de sus Atribuciones Constitucionales. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de enero de 1977, B.J. No.794, pág.63). *No corresponde al Tribunal Superior Administrativo conocer de los actos que dicten los Poderes del Estado en uso de sus atribuciones Constitucionales.* Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de septiembre de 1999, B.J. No.1066, pág.833.

– Demanda Civil:

El Tribunal Superior Administrativo No es competente para conocer de una Demanda de carácter Civil, que exige a una persona Pagar Impuestos.

(Sentencia del TCT, de fecha 9 de junio del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.150)

– Interpretación de la Ley por Vía Directa:

El Tribunal Superior Administrativo No es competente para interpretar la Ley por Vía Directa. (Sentencia del TCT No.038-2000, de fecha 28 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.411)

– Consultas:

El Trámite de Consulta sobre las Excepciones de Incompetencia quedó Abolido desde que se estableció el Recurso de Casación contra las Sentencias de la Jurisdicción Administrativa. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de enero de 1977, B.J. No.794, pág.63). El Tribunal Superior Administrativo No es competente para dar Consultas. (Sentencia del TCT, de fecha 31 de mayo del 2001, Boletín del TCT No.13, pág.150)

– Fijar el Monto de los Salarios Excesivos:

El Tribunal Superior Administrativo No es competente para Fijar el Monto de los salarios Excesivos. Esta es una Atribución de los órganos Receptores de Impuestos, No del Tribunal. (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de enero de 1987, B.J. 914, pág.8).

– Dar Actas sobre Certificación de Acciones de Sociedades:

No es competencia del Tribunal dar Acta de que un Banco Comercial Expidió o No una certificación relativa a Acciones. (Sentencia del TCT, de fecha 28 de junio del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.251)

– Declaración de Incompetencia:

Cuando se trata del Orden Público, el Medio de Inadmisión puede ser suplido de Oficio por el Tribunal. (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de septiembre de 1999, B.J. No.1066, pág.833). La Incompetencia puede ser declarada de Oficio por el Tribunal. (Sentencia del TCT, de fecha 11 de enero del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.14; Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.372); Cuando se declara la

Incompetencia debe indicarse la Sala o Tribunal Competente y remitir a esta el Expediente. (Sentencia de la Presidencia del TCT No.005-2007, de fecha 23 de noviembre del 2007; Sentencia de la Presidencia del TCT No.014-2007, de fecha 23 de noviembre del 2007)

b) Falta de Derecho y Calidad para Actuar.

Anteriormente señalamos que para poder recurrir o accionar por ante el Tribunal Superior Administrativo el interesado debe tener derecho y calidad para actuar por ante los tribunales, pues la falta de derecho o de calidad implica un medio de inadmisión.

c) Falta de Interés para Actuar.

El artículo 139 del Código Tributario, refiriéndose al recurso contencioso tributario, pero aplicable a toda acción o recurso por ante el Tribunal Superior Administrativo, pues no hay acción sin interés, exige que el recurrente esté investido de un interés legítimo.

d) Nulidad e Inadmisión por Vicios de Forma.

Las partes en el proceso deben respetar las formas establecidas por la ley, como por ejemplo los requisitos para apoderar al tribunal, tales como que sea escrito, expresar los argumentos con claridad, anexar o transcribir el acto recurrido, presentar las conclusiones y otros. Cuando se violentan los requisitos de forma puede existir nulidad. Sin embargo, el simple vicio del acto no implica una nulidad automática del mismo, sino que tanto la ley como la jurisprudencia exigen que el vicio produzca un agravio, pues no hay nulidad sin agravio.

Distinto es el caso de la inadmisión, que aunque se pueda también producir por vicios de forma o de procedimiento, como por ejemplo violación del plazo para recurrir, la inadmisión se genera aún sin necesidad de que se haya producido un agravio.

e) Litisprudencia y Conexidad.

Cuando un mismo caso que tenga las mismas partes, causa y objeto se está conociendo en dos tribunales distintos, las partes pueden solicitarle al tribunal que sobresea el asunto para que el mismo sea

conocido y fallado por el otro tribunal. Asimismo, cuando ese mismo tribunal esté conociendo de otro caso similar, que implique a las mismas partes, puede solicitarse una fusión de ambos expedientes.

f) Cosa Juzgada y *Non Bis In Idem*.

Cuando el tribunal esté apoderado de un asunto sobre el cual otro tribunal ya conoció y decidió, donde hayan intervenido las mismas partes y el caso tenga igualdad de causa y objeto, el tribunal fiscal debe respetar las decisiones adoptadas por el otro tribunal, con excepción de la materia tributaria propiamente dicha, según prescribe el artículo 166 del Código Tributario.

Además, si el mismo caso ya fue conocido y decidido anteriormente por ese mismo tribunal fiscal, este tribunal no puede volver a conocerlo, salvo Revisión Civil, porque con su sentencia se desapodera del caso. Asimismo, si el caso fue conocido y decidido por otro tribunal, no puede volverse a juzgar el asunto, pues nadie puede ser juzgado dos veces por una misma causa.

g) Prescripción.

Cualquiera de las partes litigantes puede alegar la prescripción, tanto del recurso como de la acción e incluso de las pretensiones del Fisco sobre la obligación tributaria. Cuando el tribunal confirma la prescripción, debe desestimar el recurso.

4) *Prueba*.

a) Medios de Prueba.

Refiriéndose a la prueba ante la Administración Tributaria el artículo 60 del Código Tributario consagra 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”, agregando en su único párrafo que “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.”

Por su parte, el artículo 61 del Código establece que “la Administración Tributaria rechazará las pruebas que considere improcedentes, explicando el motivo, sin perjuicio de que el interesado las haga valer, si fuere admisible, en el procedimiento jurisdiccional a que pudiere dar lugar la actuación administrativa.”

No obstante, en ninguna parte el Código Tributario se refiere a la prueba en los procesos judiciales ante el Tribunal Superior Administrativo, de donde tendríamos que acudir al Derecho Supletorio, conforme al párrafo III del artículo 3 del Código Tributario, que señala 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.” En este sentido, podemos hacer las siguientes referencias:

a.1) Recurrir al artículo 60 del Código Tributario para afirmar que en los procesos tributarios son admisibles todos los medios de prueba aceptados en derecho y que sean compatibles con la naturaleza de aquellos trámites. Para estos fines se haría uso de los artículos 1316 y siguientes del Código Civil, que señalan que los medios de prueba son la prueba literal, ya sea de título auténtico o bajo firma privada, la testimonial, las presunciones, la confesión de parte y el juramento, y a la vez del Código de Procedimiento Penal, en sus artículos del 166 al 221, que habla de las pruebas de comprobación de lugares, peritajes, testimonios y otros.

Además, en el ordenamiento jurídico existen otros medios de prueba, como las actas levantadas por oficiales autorizados, exámenes químicos y de laboratorio, informes suministrados por terceros, experticios, grabaciones de voz, video y data, facturas y comprobantes, cartas y comunicaciones intercambiadas con terceros y suplidores, registros en libros de comercio y contabilidad, comprobación de inventarios, declaraciones prestadas y otras.

a.2) Que de conformidad con el artículo 166 del Código Tributario las sentencias de los Tribunales del orden judicial tienen autoridad de cosa juzgada entre las partes ante el Tribunal Superior Administrativo.

b) Carga de la Prueba.

Sobre la carga de la prueba conviene ir en esta misma obra al capítulo referente a la Prueba en Sede Administrativa, donde se hizo un breve análisis sobre la carga de la prueba, la dispensa y las presunciones y donde tratamos distintas teorías, tales como que debe probar quien alega, que quien reclama la ejecución de una obligación debe probarla, que quien pretende estar liberado de una obligación debe probarla, debe probar quien afirma la ocurrencia de un hecho, no quien lo niega, teoría sobre que la carga de la prueba depende del acto o hecho a probar, que quien alega una norma debe probar los hechos y otras teorías como la Pretendibilidad o la teoría Inquisitoria.

La prueba más utilizada en el proceso tributario es la documental, ya sean facturas, libros de contabilidad o comprobantes. Para un mayor estudio de los medios de pruebas, incluyendo las presunciones, recomendamos ver en esta misma obra la prueba en sede administrativa.

Por otra parte, en materia tributaria rigen también los Principios de Oficialidad y Verdad Material, pues es un proceso inquisitorio, donde el juez no debe conformarse con los argumentos y pruebas sometidos por las partes en el proceso, sino buscar la verdad objetiva de los hechos. Se trata de asuntos que interesan al orden público. En efecto, *“el magistrado debe descubrir, desentrañar la verdad objetiva de los hechos investigados, independientemente de lo alegado y petitionado por las partes,”* pudiendo ordenar de oficio experticios e informes técnicos. (Sentencia del TCT, de fecha 27 de marzo del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.158; Sentencia del TCT, de fecha 19 de junio del 2001, Boletín del TCT No.13, pág.225; Sentencia del TCT No.052-2003)

c) Prueba Nueva.

Podría entenderse que una prueba no sometida al debate desde sus inicios por una de las partes en el proceso no puede someterse con posterioridad ante una nueva jurisdicción. Así, por ejemplo, si el Fisco no utilizó una determinada prueba durante un procedimiento de Determinación de Oficio, no puede luego pretender utilizarla en el tribunal, pues en tal caso se estaría violando el derecho de defensa del sujeto pasivo, que no pudo defenderse de esa prueba en todas las fases anteriores del proceso o recursos administrativos en los cuales tenía derecho a hacerlo.

García Viscaíno, en su obra *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal*, nos refiere una sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (Argentina) donde se expresa lo siguiente: "Improcedencia del ofrecimiento de prueba nueva por parte del fisco. La verificación de uno de los presupuestos fácticos del hecho imponible constituye una carga procesal que recae sobre la administración tributaria y que debe ser cumplida durante el proceso de determinación seguido al contribuyente y no mediante la producción de pruebas ofrecidas en sede el Tribunal Fiscal. (C.N. Cont. Adm. Fed. Cap. Sala 3, R. Manufactura de Mouton Doree, del 3/7/80)."

d) Valoración.

En el proceso judicial tributario ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa predomina el Principio de Libertad de las Pruebas, donde no hay pruebas tasadas ni prohibidas y donde las mismas pueden exponerse con entera libertad, dependiendo solo de los jueces valorarlas, aceptarlas o desestimarlas. Los jueces valoran las pruebas en base a un sistema de libre convicción o sana crítica, aplicando la razonabilidad en la aplicación de la ley y la apreciación de las pruebas, sin inclinar la balanza a favor de ninguna de las partes cuando existan dudas.

La prueba pericial y los informes técnicos son muy cotizadas por los jueces cuando estos las ordenan, especialmente aquellas practicadas por técnicos y contadores al servicio del propio tribunal. Sin embargo, las pruebas que tienen calidad de fe pública, como algunas actas levantadas por funcionarios de la Administración Tributaria, en especial levantadas en ocasión de infracciones, o los actos de alguaciles o los actos auténticos de los Notarios Públicos, solo pueden ser atacadas mediante el procedimiento especial de inscripción en falsedad, respecto de aquella parte del acta que implique un reconocimiento o comprobación personal efectuada por el agente o inspector actuante, pues los juicios de valores, informes recibidos de terceros o simples opiniones del agente pueden ser atacadas por cualquier medio.

5) *Hechos y Argumentos Nuevos.*

Se discute acerca de si por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa pueden ser presentados hechos y argumentos nuevos, no presentados durante los procesos administrativos ante el Fisco, como por ejemplo en Reconsideración y Reclamación.

Entendemos que en razón de que el procedimiento Oficioso o Inquisitorio que adorna el proceso judicial tributario implica la búsqueda de la verdad material, donde los jueces no deben atenerse a lo peticionado por las partes y a las pruebas presentadas por estas, sino aún de oficio buscar la realidad de los hechos y la verdad material, ambas partes litigantes pueden en cualquier momento del proceso presentar hechos nuevos, no presentados antes al debate, y a la vez presentar nuevos argumentos o cambiar los ya presentados si los mismos se ajustan más a la realidad y a la verdad.

Lo que no podrían hacer ninguna de las partes es presentar demandas nuevas no discutidas durante el procedimiento administrativo de Reembolso, Reconsideración o Reclamación o durante el proceso de apelación de una sentencia emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo de primera instancia. En este sentido, por ejemplo:

a) El Fisco no podría discutir por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa hechos nuevos, no discutidos antes, que puedan dar lugar a la condenación por nuevos tributos o sanciones.

b) El particular no podría solicitarle al Tribunal que ordene un Reembolso a su favor de tributos pagados de manera indebida o en exceso sin antes haberle solicitado el reembolso al Fisco.

La presentación de demandas nuevas por ante el tribunal, no presentadas con anterioridad durante los recursos o acciones pertinentes, podría dar lugar a violaciones del derecho de defensa, pues se estaría privando a la parte contraria de una fase de defensa ante una de las jurisdicciones establecidas.

Sin embargo, mediante una sentencia del año 1981 el antiguo Tribunal Superior Administrativo, cuyas funciones eran ejercidas por la Cámara de Cuentas, señaló que ante el Tribunal Contencioso no podían presentarse alegatos nuevos que no fueron discutidos en la Administración Tributaria. (Sentencia del TSA, de fecha 16 de julio del 1981, Boletín del TSA No.70, pág.62). No obstante, posteriormente la Suprema Corte de Justicia falló en el sentido de que la prescripción puede alegarse por primera vez por ante el Tribunal Contencioso, aunque no se haya alegado en el Recurso de Reconsideración ante la Administración Tributaria (Sentencia de la SCJ, de fecha 23 de septiembre de 1991, B.J. No.970, pág.1276). Lo que no admite la jurisprudencia es que en el

Recurso de Casación se alegue un medio nuevo no presentado a los jueces de fondo, esto es ante la Jurisdicción Contenciosa. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.986)

6) Fase Pública y Fase Secreta.

Debido al carácter reservado que tienen los datos del sujeto pasivo, como son aquellos incorporados en sus declaraciones tributarias y los que guardan relación con su integridad, sus negocios y sus cuentas bancarias, existe un deber de reserva o secreto sobre esos datos. Recordemos que el artículo 47 del Código Tributario consagra 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, consignando en su párrafo I que no rige dicho 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 procedimientos sobre tributos, cobro compulsivo de éstos, juicios penales, juicio sobre pensiones alimenticias, de familia o disolución de régimen matrimonial. Es parte del llamado Deber de Reserva o Secreto Fiscal.

Por lo anterior se entiende que en los recursos judiciales ante el Tribunal Superior Administrativo, aunque son públicos, también debe existir cierta reserva respecto a una parte de las piezas que conforman el expediente, tales como declaraciones de impuestos, datos de suplidores y compradores, cuentas bancarias y otros, no así respecto al escrito de apoderamiento y los datos procesales.

Además, las audiencias que realice el tribunal son públicas, incluyendo las que se refieren a la comparecencia de las partes o la audición de testigos o peritos, excepto en los casos en que los jueces, que tienen la policía de la audiencia, decidan conocer del asunto a puertas cerradas por entender que hay datos e informaciones que se ventilarán en el proceso, sobre los cuales debe mantenerse el carácter de reserva o confidencialidad. Asimismo, las sentencias siempre deben leerse en audiencias públicas. El artículo 186 del Código Tributario establece, incluso, que “en cada trimestre del año, el Secretario del Tribunal

Superior Administrativo publicará el Boletín del Tribunal Superior Administrativo, con el texto íntegro de las sentencias del trimestre anterior.”

7) Desistimiento del Recurso o Acción.

Durante el proceso judicial tributario el recurrente tiene derecho a desistir de su recurso o acción, es decir terminar con el proceso sin que medie una sentencia que resuelva el fondo del asunto litigioso. Pero es importante señalar que el desistimiento del recurso o acción no implica desistir del derecho que se posee, pues el derecho se mantiene a pesar de haberse desistido de un recurso o acción. Incluso en ocasiones se desiste de un recurso o acción en aras de iniciar otro recurso o acción que se entiende más conveniente o más rápido.

Dispone el artículo 178 del Código Tributario que cuando las partes abandonen expresamente un procedimiento, este será sobreseído por un simple acto”, consignando el artículo 402 del Código de Procedimiento Civil que el desistimiento se puede hacer y aceptar por simple acto bajo firma de las partes o de quienes las representen, y notificado de abogado a abogado.

a) Forma de Desistir.

Ha sido juzgado que el desistimiento de un recurso puede hacerse por simple acto firmado por la parte recurrente o su representante (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.038-2007, de fecha 29 de noviembre del 2007; Sentencia de la Presidencia del TCT No.006-2008, de fecha 3 de marzo del 2008) y que la acción de denegación de poder del abogado para desistir no puede ser intentada por la parte contraria, sino sólo por el cliente del abogado. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.046-2007, de fecha 11 de diciembre del 2007). Incluso, se ha decidido que el desistimiento del recurso puede ser hecho por un abogado distinto al que elevó la instancia del recurso. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.035-2008, de fecha 18 de abril del 2008).

El acto de desistimiento del recurso o acción es depositado por el recurrente en el tribunal, el cual se encargará de remitirlo por auto a la parte contraria para opinión y posterior dictamen de sentencia.

b) No es Necesario la Aceptación del Desistimiento.

En materia civil se ha fallado en el sentido de que para que el desistimiento surta sus efectos se requiere de la aceptación de la otra parte litigante, señalándose que el recurrido no tiene que aceptar el desistimiento del recurrente cuando ha hecho defecto (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de julio de 1984, B.J. No.884, pág.1712) y “que con posterioridad a la fecha en que fue conocido en audiencia pública el presente recurso de casación, y antes de su deliberación y fallo, los recurrentes han desistido del recurso de casación de que se trata, desistimiento que ha sido aceptado por el recurrido.” (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de diciembre de 1985, B.J. No.901, pág.3093)

Sin embargo, en materia tributaria el Tribunal Superior Administrativo ha dicho que cuando el recurrente desiste de su recurso, el Tribunal debe acoger el desistimiento de manera pura y simple, sin necesidad de aceptación de la parte contraria, señalando lo siguiente:

b.1) Que “el artículo 178 del Código Tributario establece “que cuando las partes abandonan expresamente un procedimiento, este será sobreseído por un simple acto”, y en la especie el recurrente ha manifestado en su instancia el desistimiento del recurso de fecha 05 de diciembre del 2007, que el mismo es el fruto de “razonamiento y reflexiones entre funcionario de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y funcionarios de nuestra empresa representantes legales, quienes finalmente llegaron a un entendimiento amigable, tras acogerse a los términos de la amnistía consagrada en la Ley 187-07”; y,

b.2) Que “ha sido juzgado por nuestra Suprema Corte de Justicia, en sentencia No.62, de fecha 23 de diciembre de 1998, que el desistimiento es uno de los medios de la conclusión de un litigio, que necesariamente no implica renuncia de derechos, sino la discontinuación del ejercicio de una acción, válido en todas las materias; que el hecho de que el desistimiento de una acción se haga en desmedro de los derechos del abogado apoderado por el recurrente, no determina la realidad del mismo, sino que permite al abogado accionar en contra de su cliente en cumplimiento de las obligaciones que haya adquirido en el contrato de cuota litis.” (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.036-2008, de fecha 18 de abril del 2008)

c) Sentencia de Desistimiento.

El tribunal contencioso entiende que no basta con una solicitud de desistimiento para que este se produzca de pleno derecho, sino que es necesario solicitar la opinión de la parte contraria y que el tribunal emita una sentencia de desistimiento. (Sentencia de la Presidencia del TCT No.006-2008, de fecha 3 de marzo del 2008)

8) *Intervención de Terceros.*

Según *Martín y Rodríguez Usé*, en Derecho Tributario Procesal, “en todo proceso tramitado ante el Tribunal Fiscal es procedente la intervención de un tercero, en calidad de parte y en cualquier etapa en que aquél se halle, si acredita sumariamente que la sentencia puede afectar un interés propio o si tiene, según las normas del derecho sustancial, legitimación procesal.”

García Vizcaíno, en su obra *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación*, expresa que la intervención de terceros “consiste en la incorporación al proceso de otras personas con el fin de hacer valer derechos propios que están relacionados con el objeto del proceso. El interviniente (etimológicamente de *inter*: durante, ya que solamente mientras el proceso esté pendiente entre las dos partes originarias, puede intervenir el tercero) no es *primus* (actor originario) ni *secundus* (demandado originario); se inserta de esta manera en un conflicto entre otras partes del que hasta ese momento permanecía ajeno, invocando un derecho o un interés jurídicamente tutelado.” Luego de señalar que la intervención puede ser voluntaria u obligada (forzosa) indica que “tanto en lo que respecta a la intervención voluntaria como a la obligada, la sentencia dictada después de la intervención del tercero, o de su citación, en su caso, lo afectará como a los litigantes principales.”

En nuestro país no existen normas legales en materia tributaria que regulen la intervención de terceros ante el tribunal, sino que el artículo 179 del Código Tributario dispuso que en aquellos casos de intervención de terceros por ante el Tribunal Superior Administrativo este podrá dictar reglas especiales de procedimiento, las cuales regirán exclusivamente para el caso de que se trate, debiendo el Tribunal comunicar estas reglas y procedimientos a las partes interesadas.

En razón de que un tercero puede tener interés en intervenir en un proceso judicial del cual no figura como parte, el Tribunal debe valorar

de antemano lo que puede representar la intervención de ese tercero en el proceso. Asimismo, un tercero puede ser llamado a intervenir de manera forzosa en un litigio entre partes, con la finalidad de que la sentencia a ser rendida le sea oponible. Sobre la intervención de terceros nuestra Suprema Corte de Justicia ha juzgado *en relación a la violación al Derecho de Defensa de un Tercero que había solicitado participar en un proceso ante este Tribunal*. (Sentencia de la SCJ, de fecha 11 de marzo de 1988, B.J. No.928, pág.315)

Cuando un tercero entienda que sus derechos pueden resultar perjudicados en un litigio que se está conociendo y del cual no figura como parte, puede solicitarle al tribunal apoderado del litigio que lo acepte como interviniente voluntario. Es la intervención voluntaria. Por su parte, también existe la intervención forzosa, es decir la solicitud que una de las partes litigantes le hace al tribunal para que ordene la intervención en esa litis de un tercero, con la finalidad de que la sentencia a intervenir le sea oponible a ese tercero, como si se tratase de otra parte litigante. Es la intervención forzosa.

Sobre la solicitud de intervención forzosa nuestro Tribunal Superior Administrativo se manifestó rechazando una solicitud en este sentido por considerar que *“de conformidad con la documentación depositada en el expediente, tal medida carece de interés en vista de que esta jurisdicción se encuentra lo suficientemente edificada para conocer del presente recurso, por lo que no amerita la intervención de las citadas instituciones bancarias.”* (Sentencia del TCT, de fecha 30 de octubre del 2001, Boletín del TCT No.15, pág.83).

Aunque no se refiere exactamente a la intervención de terceros, ha sido juzgado que el Tribunal no puede ordenar a la recurrente que deposite cheques y documentos que están en manos de un tercero, pero si en el curso de una instancia una parte hace uso de un acto auténtico o bajo firma privada en el cual no ha sido parte o de un documento que está en poder de un tercero, puede pedir al Juez apoderado del asunto ordenar la entrega de una copia certificada o la producción del acto o del documento, a pena de astreinte. (Sentencia de la SCJ, de fecha 24 de marzo de 1993, B.J. No.988, pág.286; Sentencia de la SCJ, de fecha 26 de mayo de 1993, B.J. No.990, pág.467). Sin embargo, entendemos que en estos casos también puede solicitarse la intervención forzosa de esos terceros.

La intervención de terceros no debe confundirse con el Recurso de Tercería que procede cuando un tercero ajeno a una litis de la cual no tuvo conocimiento ni fue parte ni intervino en ese litigio ve cómo una sentencia le es adversa y afecta sus intereses, por lo cual decide recurrirla.

VI.- Deliberación.

A) Estudio del Expediente.

Una vez que las partes hayan puntualizado sus conclusiones y expuestos sus medios de defensa, el asunto controvertido se reputará en estado de fallo y bajo la jurisdicción del Tribunal. El Presidente hará que el Secretario ponga el expediente completo a disposición de todos los jueces que componen el Tribunal, a los fines de su estudio, para luego los jueces reunirse en cámara de deliberación, deliberar y con el debido quórum redactar la sentencia o comisionar a uno de los jueces para que la haga. De acuerdo con el artículo 148 del Código Tributario el Tribunal Superior Administrativo no podrá reunirse, deliberar y fallar válidamente sin la concurrencia de 3 jueces por lo menos, entre los cuales deberá figurar el Presidente o el Vicepresidente.

B) Respeto a la Cosa Juzgada.

El artículo 166 del Código Tributario, ratificando el carácter de autoridad de cosa juzgada que poseen las decisiones de los organismos judiciales, consagra que las sentencias de los tribunales del orden judicial tendrán autoridad de cosa juzgada entre las partes ante el Tribunal Superior Administrativo, lo cual implica que tanto las partes involucradas como el propio Tribunal deberán atenerse y aceptar como indiscutible aquellas cuestiones que ante cualquier otro tribunal judicial hayan adquirido la autoridad de la cosa juzgada.

De acuerdo con *Couture*, en Vocabulario Jurídico, se entiende por cosa juzgada “la autoridad y eficacia que adquiere la sentencia judicial cuando no procede contra ella recursos ni otros medios de impugnación, y cuyos atributos son la coercibilidad, la inmutabilidad y la irrevisibilidad en otro proceso posterior.”

Capitant nos dice que autoridad de cosa juzgada es el “efecto atribuido por la ley a la parte dispositiva de las sentencias contenciosas y arbitrales, conforme al cual queda prohibido volver a discutir lo que se ha juzgado definitivamente. Esa autoridad se llama absoluta cuando la presunción irrefragable de verdad que va unida a la cosa juzgada se impone a todas las personas. Se llama relativa, cuando se impone únicamente a las partes que han intervenido en el juicio, con referencia solo a las demandas que en el futuro pudieran interponerse entre ellas en la misma calidad, fundadas en la misma causa y que tuvieran el mismo objeto.” (Vocabulario Jurídico)

Entendemos que existe autoridad de la cosa juzgada cuando se ha dictado una sentencia anterior entre las mismas partes y por la misma causa y objeto. Sin embargo, esta puede ser de dos maneras:

a) Autoridad de la Cosa Juzgada, que resulta de una sentencia definitiva, pero aún sujeta a una posible modificación o revocación por un tribunal superior; y,

b) Autoridad Irrevocable de la Cosa Juzgada, que resulta de una sentencia definitiva e irrevocable.

Es nuestro criterio de que cuando el artículo 166 del Código Tributario expresa que las sentencias de los tribunales del orden judicial tendrán autoridad de cosa juzgada entre las partes ante el Tribunal Superior Administrativo, se refiere a las sentencias definitivas que hayan adquirido la Autoridad Irrevocable de la Cosa Juzgada, es decir que no puedan ser objeto de modificaciones o revocaciones posteriores.

Por otra parte, este artículo 166 del Código Tributario señala al final que esta autoridad de la cosa juzgada que tienen las sentencias de los tribunales judiciales, no tendrá efecto ante el Tribunal Superior Administrativo respecto de “la materia tributaria propiamente dicha”, pues solo los tribunales que conforman la jurisdicción contenciosa administrativa tienen competencia para conocer, juzgar y decidir sobre la materia tributaria.

C) Forma de Deliberación.

Advierte el artículo 148 del Código Tributario que el Tribunal Superior Administrativo no podrá reunirse, deliberar y fallar validamente sin la

conurrencia de 3 jueces por lo menos, entre los cuales deberá figurar el Presidente o el Vicepresidente.

El Tribunal deberá dictar sentencia definitiva en un plazo no mayor de 60 días contados a partir de su apoderamiento, salvo los asuntos considerados nuevos o de especial importancia para el Presidente del Tribunal o cuando se hayan dictado sentencias disponiendo medidas de instrucción, casos en los cuales el plazo será de 90 días, de conformidad al artículo 171 del Código.

Este artículo dispone en su único párrafo que “en caso de licencia o impedimento de algunos de dichos Jueces, el Juez Presidente o el Juez Vicepresidente o quien haga sus veces, si el que faltare fuere el primero, llamará, para completar temporalmente el Tribunal a personas que reúnan todas las condiciones prescritas en el artículo anterior y que desempeñen funciones en la Administración Pública, pero que no hayan intervenido en los casos que deban conocerse y fallarse. Tomará sus decisiones por mayoría de votos.”

Señala la segunda parte del artículo 163 del Código Tributario que una vez que el expediente haya sido estudiado por los jueces y el asunto se encuentre en estado de fallo, el Presidente del Tribunal se reunirá en cámara de deliberación con los demás jueces, deliberarán con el debido quórum, redactarán la sentencia o comisionarán a uno de los jueces para que lo haga, por el turno que haya acordado el Tribunal.

Completado y analizado el expediente, el tribunal debe ponderar la forma o admisibilidad de la acción o recurso sometido, en especial sobre los siguientes aspectos:

- 1) Si se cumplió el plazo establecido por la ley para recurrir;
- 2) Si el recurso cumple con todos los requisitos consignados en la ley, en especial por el artículo 139 del Código Tributario; y,
- 3) Si el recurrente o accionante tiene calidad jurídica e interés para interponer el recurso o acción de que se trata, es decir calidad e interés para actuar.

En caso de que el recurso o acción no cumpla con las condiciones de forma, el mismo debe ser declarado inadmisibile por el tribunal, sin conocer ni decidir sobre el fondo, pues ha sido juzgado que cuando el tribunal declara un recurso inadmisibile en la forma, *ipso facto* queda

impedido de examinar el fondo del asunto, o la falta de fundamento y/o asidero legal del recurso. (Sentencia del TCT No.18-03, de fecha 1 de abril del 2003; Sentencia del TCT No.024-2006, de fecha 30 de marzo del 2006; Sentencia del Pleno del TCT No.032-2007, de fecha 23 de mayo del 2007). Solo cuando se hayan dado las condiciones exigidas por la ley para que el recurso o acción sea admisible en la forma, es cuando el tribunal estudiará y decidirá sobre las cuestiones de fondo.

Una vez acordada la sentencia, esta deberá ser suscrita por todos los jueces deliberantes, sin hacer mención de las discrepancias que hayan surgido. Posteriormente el Presidente del tribunal fijará audiencia pública, mediante auto, para que se lea la sentencia en audiencia pública. Este auto de audiencia deberá ser notificado a todas las partes involucradas en el litigio.

VII.- Sentencia.

A) Plazo para Fallar.

A diferencia del artículo 165 de la Ley de Organización Judicial No.821, del año 1927, que establece que el plazo para fallar es “dentro de los 90 días de la vista de la causa”, bajo sanciones sobre el sueldo de los jueces, el artículo 171 del Código Tributario consagró que todo asunto sometido al Tribunal Superior Administrativo deberá ser fallado de modo definitivo dentro de los 60 días del apoderamiento del Tribunal, salvo en los asuntos considerados nuevos o de especial importancia por el Presidente, o cuando se hayan dictado sentencias disponiendo medidas de instrucción, en lo que el plazo será de 90 días.

Sin embargo, es ilusorio exigirles a los jueces que decidan dentro de un plazo de 90 días, pues la realidad es que en los tribunales dominicanos existe un número cada vez mayor de expedientes y los recursos económicos, técnicos y humanos de los mismos no son suficientes. En la realidad cualquier procedimiento ordinario, como un recurso contencioso tributario, se toma cerca de un año en ser fallado, aunque otras acciones y recursos “urgentes”, como Amparo Tributario y Amparo constitucional, son fallados con mayor prontitud.

B) Tipos de Sentencias.

De conformidad con el artículo 164 del Código Tributario, la sentencia del tribunal podrá decidir sobre lo siguiente:

1) Inadmisión del Recurso.

Cuando por vicios de forma, ya sea falta de calidad para recurrir, vencimiento del plazo, violación de normas sustanciales u otras el recurso sea inadmisibile, el tribunal deberá fallar sobre esta inadmisión, sin conocer ni juzgar sobre el fondo del asunto.

2) Incompetencia.

Señala el artículo 165 del Código que cuando una parte alegue la incompetencia del Tribunal, este dictará sentencia en la cual deberá decidir sobre la cuestión de la incompetencia, previo dictamen del Procurador General Administrativo, dentro de los 15 días de recibir la instancia.

3) Medidas de Instrucción.

Dispone el artículo 164 del Código Tributario que la sentencia podrá decidir el fondo del asunto o disponer las medidas de instrucción que hubieren pedido las partes, si el Tribunal las considerare de lugar para el esclarecimiento del asunto. Si tal fuere el caso, el Tribunal celebrará las audiencias que fuesen necesarias, con asistencia o representación de las partes, hasta dictar sentencia definitiva.

4) Fondo del Asunto.

El Tribunal tiene facultad para anular, modificar, revocar o confirmar el acto administrativo recurrido. Dispone el artículo 166 del Código Tributario que "las sentencias de los Tribunales del orden judicial tendrán autoridad de cosa juzgada entre las partes ante el Tribunal Superior Administrativo a excepción de la materia tributaria propiamente dicha."

5) Condenaciones.

Según veremos más abajo, el artículo 174 del Código Tributario señala que el Tribunal Superior Administrativo tendrá capacidad para fijar, en la misma sentencia o en sentencias subsiguientes, a petición de la parte interesada, las indemnizaciones que deberán recibir las partes gananciosas, por efecto del fallo principal, o en los casos de incumplimiento de aquel a partir de su notificación por el Procurador General Administrativo. Sin embargo, en su artículo 175 el Código Tributario establece una gran limitante a la ejecución de estas condenaciones, al señalar que “en ningún caso, sin embargo, las entidades públicas podrán ser objeto de embargos, secuestros o compensaciones forzosas.”

C) Liquidación de la Deuda Tributaria.

Los tribunales de la jurisdicción contenciosa administrativa, al pertenecer al Poder Judicial, no están facultados para en sus sentencias liquidar la deuda tributaria, es decir el monto del tributo y sus accesorios como mora e intereses, sino que solo pueden ordenar a la Administración Tributaria que la liquidación de la deuda se haga conforme a lo establecido en dicha sentencia.

No obstante, cuando conozca de un recurso en contra de la aplicación de sanciones tributarias por Faltas Tributarias impuestas por la Administración Tributaria, el tribunal contencioso administrativo puede ratificarlas, revocarlas o modificarlas e incluso graduar su monto cuando la ley establezca sanciones graduales, es decir con montos máximos y mínimos para que el juez aplique un monto dependiendo de la gravedad del hecho, esto es de agravantes y atenuantes.

D) Fundamentos de la Sentencia.

Establece la segunda parte del artículo 164 del Código Tributario que “todas las sentencias del Tribunal Superior Administrativo se fundamentarán en los preceptos de carácter tributario que rijan el caso controvertido y en los principios del Derecho Tributario que de ellos se deriven, y en caso de falta o insuficiencia de aquellos, en los preceptos adecuados del derecho público aplicables y de la legislación civil, a título supletorio. Se redactarán en la misma forma de las sentencias de los demás tribunales del orden judicial.”

E) Redacción.

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

F) Notificación.

Toda sentencia del Tribunal Superior Administrativo será notificada por el Secretario dentro de los 5 días de su pronunciamiento al Procurador General Administrativo y a la otra parte o partes, según señala en artículo 172 del Código Tributario, debiendo el Procurador General Administrativo, dentro de los 5 días de haber recibido la notificación, comunicar la sentencia a la Administración Tributaria que hubiere representado en el caso de que se tratare. Dispone el artículo 177 del Código Tributario que “todas las notificaciones a que se refiere esta ley se harán por correo certificado de entrega especial. Las partes podrán utilizar el ministerio de alguaciles, a sus propias expensas, cuando así lo deseen. Estos actos no requerirán registro.”

G) Dificultades de Ejecución de la Sentencia.

De acuerdo con el artículo 174 del Código Tributario, el Tribunal Superior Administrativo “será el único competente para resolver sobre las dificultades de ejecución de sus sentencias,” señalando en el artículo 175 que “el Tribunal podrá dictar medidas administrativas en ejecución de sus propias sentencias.” Sin embargo, no compete al Tribunal ejecutar sus propias sentencias.

H) Condenaciones y Ejecución.

1) Condenaciones.

a) Astreinte.

La astreinte consiste en medidas compulsivas de carácter pecuniario adoptadas por los tribunales para constreñir al deudor o condenado a

cumplir con la ejecución de sus sentencias, con carácter accesorio. Así, por ejemplo, cuando se condena a una persona al pago de una suma de dinero diaria o semanal hasta que cumpla con una obligación, ya sea de dar, hacer o no hacer.

Ni el Código Tributario ni ninguna otra ley tributaria se refieren de manera específica al astreinte. Solo el Código de Procedimiento Civil, a través de la Ley No.834 del año 1978, se refiere a la misma. No obstante, recurriendo al Derecho Supletorio podríamos afirmar que la astreinte también tiene aplicación en materia administrativa y tributaria.

Luciano Pichardo, en su obra *De las Astreintes y Otros Escritos*, nos dice lo siguiente: "A pesar de que la cuestión es tratada únicamente en los artículos 51, 53, 54, 56 Y 107 de esa ley (834 de 1978), los cuales se refieren a la comunicación de documentos entres las partes y al referimiento, no hay duda que por su uso se ha fortalecido no sólo en estos dominios señalados por la ley, sino como medio compulsorio indirecto para la ejecución en naturaleza de las obligaciones, ya que nuestra Suprema Corte de Justicia así lo ha admitido sin reservas. Y sería deseable, hasta tanto pueda vencerse la inercia del legislador, que la jurisprudencia adoptara lo consagrado legislativamente por el legislador francés mediante la Ley del 9 de julio de 1991 la cual ha reconocido que la astreinte puede ser pronunciada de oficio por el juez; que es independiente de los daños y perjuicios; la validez de la verdadera astreinte definitiva; que cuando no se precisa su carácter se reputa provisional; que tanto la provisional como la definitiva tienen una naturaleza única así como que su función esencial es asegurar la ejecución de la decisión del juez, y que una vez liquidada es ejecutoria de pleno derecho. *La astreinte definitiva* que antes se la vinculaba a los daños y perjuicios porque estaba destinada a reparar el perjuicio resultante del retardo en la ejecución de las decisiones judiciales y no podía ser liquidada por un monto superior al perjuicio sufrido por el acreedor, es actualmente, de acuerdo con la legislación del país de su creación, *una medida ordenada por los tribunales para asegurar la ejecución de sus decisiones, desligada completamente de los daños y perjuicios*, y no es más, como afirma Francois Chabas, que un procedimiento más radical que la provisional a pesar de la terminología usual, más conminatoria."

En nuestro país sobre la astreinte encontramos algunas jurisprudencias de interés para la materia tributaria:

a.1) Contra Funcionarios Públicos.

Mediante sentencia del año 1982, el Tribunal Superior Administrativo sentenció que si el Fisco se niega a ejecutar una sentencia del Tribunal Contencioso, este mismo Tribunal puede condenar a su Director al pago de un Astreinte. El caso se basó en que funcionarios de Aduana se opusieron a la entrega de locales pertenecientes a una persona, el Tribunal ordenó su entrega y los funcionarios de Aduana se negaron a acatar la decisión del Tribunal a pesar del carácter ejecutorio de la misma, por lo cual el Tribunal condenó al Director General de Aduanas a pagar personalmente la cantidad de RD\$500.00 diarios a título de astreinte por cada día de retardo en la entrega de los locales. (Sentencia del TSA, de fecha 24 de junio del 1982, Boletín del TSA No.71, pág.135)

También en el año 1982, el Tribunal Superior Administrativo decidió que la sentencia que condena en Astreinte a un funcionario público por no cumplir con una sentencia, se aplica al funcionario vigente en la fecha de la sentencia y al sucesor en el cargo que se niegue a cumplirla. (Sentencia del TSA, de fecha 10 de agosto del 1982, Boletín del TSA No.71, pág.161)

Para que pueda condenarse en astreinte por desacato o incumplimiento de sentencia a un funcionario público es necesario que primero esa sentencia se le haya notificado a dicho funcionario. (Sentencia del TSA, de fecha 15 de agosto de 1986, Boletín del TSA No.75, pág.189)

a.2) Contra un Tercero.

Ha sido juzgado que el Juez puede ordenar a un tercero la entrega de un documento o una copia certificada, a pena de Astreinte. (Sentencia de la SCJ, de fecha 26 de mayo de 1993, B.J. No.990, pág.467).

a.3) Contra una Parte Condenada.

Nuestra Suprema Corte de Justicia ha declarado que el Juez puede ordenar un Astreinte para obligar a la parte condenada a ejecutar una sentencia y su cómputo debe iniciarse desde la notificación de la sentencia que la ordena, bajo el fundamento de que la astreinte es una medida compulsoria que el juez puede disponer para obligar a la parte

condenada a la ejecución de su sentencia, por lo que cuando es acordada su cómputo debe iniciarse, si el juez decide finalmente liquidarla, desde la notificación de la sentencia que la ordena, y no como pretende el querellante cuando él pagó los impuestos en base a la facilidad utilizada. (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.44)

a.4) Contra el Estado y la Administración Pública.

En el año 1985 la Suprema Corte de Justicia falló en el sentido de que no puede dictarse Astreinte contra el Estado ni la Administración Pública, bajo el argumento de que esta “medida como compulsoria que es, no puede ser pronunciada contra el Estado, como persona moral de derecho público, ya que sería crearle una obligación inminente de pago incompatible con el principio de que contra su patrimonio no proceden vías compulsorias” y que “el Estado Dominicano, no es susceptible de medidas compulsorias, pues la situación especial de la administración pública no tolera el empleo de ese procedimiento” (Sentencia de la SCJ, de fecha 27 de noviembre del 1985, B.J. No.900, pág.2993)

b) Indemnizaciones.

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

De lo anterior se desprende que existen dos casos en los cuales el tribunal puede condenar a la parte perdedora en indemnizaciones a favor de la parte gananciosa:

b.1) Por efecto del fallo principal; y

b.2) En los casos de incumplimiento del fallo principal.

Sin embargo, debemos recordar que en virtud de lo dispuesto en el artículo 175 del Código Tributario “en ningún caso, sin embargo, las entidades públicas podrán ser objeto de embargos, secuestros o compensaciones forzosas.”

No obstante, es preciso tener presente que 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.”

c) Costas.

El artículo 176, párrafo V, del Código Tributario, refiriéndose al Recurso de Casación establece que “en este recurso no habrá condenación en costas”. Sin embargo, esta disposición solo se refiere al Recurso de Casación en materia tributaria.

No obstante, el Tribunal Superior Administrativo aplica la disposición del artículo 176, párrafo V, del Código Tributario a toda la jurisdicción judicial tributaria, para afirmar que en materia tributaria no hay condenación en costas. En este sentido, dicho tribunal expresa que “en relación al pedimento que hace el recurrente en el sentido de que la Dirección General de Impuestos Internos sea condenada al pago de las costas del procedimiento, es bueno precisar que a criterio del tribunal se ha hecho una interpretación errónea de la ley, ya que en materia tributaria no existe la condenación en costas, por lo que procede rechazar dicho pedimento. (Sentencia del TCT, de fecha 28 de junio del 2001, Boletín del TCT No.13, pág.275)

2) Ejecutoriedad.

A pesar de que el artículo 174 del Código Tributario permite que el tribunal pueda condenar al Fisco al pago de indemnizaciones, y como una forma de burlar las decisiones de los tribunales ante la inercia y atropello que muchas veces surgen del ejercicio abusivo del poder público, el artículo 175 del Código Tributario establece que “en ningún caso, sin embargo, las entidades públicas podrán ser objeto de embargos, secuestros o compensaciones forzosas,” con lo cual se impide

la ejecución de la sentencia. Esta situación, como es lógica, limita la aplicación del derecho y la justicia, pues si bien es cierto que pueden existir muchos fundamentos para no permitir el embargo y secuestro de los bienes de las entidades públicas que prestan servicios públicos, no menos cierto es que la Administración Tributaria no es un organismo de prestación de servicios públicos, como sería el servicio telefónico, energético, recogida de basura o proveedor de agua potable, además de que no existe ninguna razón que impida la compensación forzosa, sobre todo en aquellos casos en que tanto el Fisco como el contribuyente resultan ser deudores recíprocos.

No obstante, la anterior disposición solo se refiere a las entidades públicas, no a los funcionarios y empleados públicos que sí pueden sufrir las consecuencias de una condena en astreinte o en responsabilidad civil, ya sea por condena personal o solidaria.

1) Efectos de la Sentencia.

Por tratarse de un verdadero tribunal la decisión que emite la jurisdicción de lo contencioso administrativo es una sentencia con características de cosa juzgada, lo que implica que una vez dictado el fallo el tribunal se desapodera del caso, sin facultad para volver a conocer del mismo o revocar su propia decisión, salvo del Recurso de Revisión que pueda luego interponerse. Los efectos de la sentencia del Tribunal Superior Administrativo se resumen de la siguiente manera:

1) La sentencia solo tiene efectos para el caso sometido y para las partes involucradas en el litigio y por tanto no puede beneficiar o perjudicar otros casos semejantes, pues no tiene efecto *erga omnes*;

2) La sentencia solo obliga a la Administración Tributaria respecto del caso conocido y juzgado. En consecuencia, la sentencia no obliga a que la Administración adopte en el futuro un criterio igual al caso fallado por el tribunal, aunque fuese aconsejable;

3) Debido a que el Tribunal se divide en salas o cámaras no especializadas en razón de la materia, la decisión de una de estas no constituye jurisprudencia obligatoria para las demás salas, lo cual implica y deriva en un flujo constante de sentencias contradictorias de un mismo tribunal; y

4) La sentencia puede anular, modificar, revocar, confirmar o interpretar el acto administrativo impugnado.

J) Lectura y Publicación.

En todos los casos las sentencias dictadas por el Tribunal Superior Administrativo deben ser leídas en una audiencia pública, previa notificación a las partes involucradas para que, si lo desean, asistan a esta audiencia. En esta audiencia solo se lee el fallo o conclusiones de la sentencia, no sus motivos, pudiendo los interesados obtener copia certificada de la misma.

Por otra parte, todas las sentencias que emita el Tribunal Superior Administrativo deben ser recopiladas y publicadas en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo, conforme establece el artículo 186 del Código Tributario, el cual consagra que en cada trimestre del año, el Secretario del Tribunal publicará el Boletín del Tribunal Superior Administrativo, con el texto íntegro de las sentencias del trimestre anterior.

K) Recursos contra la Sentencia.

El artículo 176 del Código Tributario dispone que en contra de las sentencias del Tribunal Superior Administrativo podrá interponerse el Recurso de Casación por ante la Suprema Corte de Justicia, debiendo seguirse para tales fines con las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial. Asimismo, el artículo 164 de la Constitución consagra que estas sentencias pueden ser recurribles en casación. Más adelante, en este mismo trabajo, se trata con mayor amplitud todo lo relativo al Recurso de Casación en materia tributaria.

Por otra parte, estas sentencias también pueden ser objetos de un Recurso de Revisión por ante el propio Tribunal Superior Administrativo en los casos que de manera limitativa indica el artículo 168 del Código Tributario, conforme estudiaremos más adelante en esta obra al tratar el tema del Recurso de Revisión.

L) Jurisprudencias sobre la Sentencia.

1) Ejecución de sus Propias Sentencias.

Si el Fisco se Niega a ejecutar una Sentencia del Tribunal Contencioso, este mismo Tribunal puede condenar al Pago de un Astreinte a su Director. (Sentencia del TSA, de fecha 24 de junio del 1982, Boletín del TSA No.71, págs.135 y 136). La Sentencia que condena en Astreinte a un Funcionario por No cumplir con una Sentencia, se aplica al Funcionario vigente en la Fecha de la Sentencia y al Sucesor en el cargo que se Niegue a Cumplirla. (Sentencia del TSA, de fecha 10 de agosto del 1982, Boletín del TSA No.71, pág.161). Solicitud de Astreinte por Desacato, contra el Secretario de Finanzas. El solicitante debió primero Notificar la Sentencia que desea que se Cumpla. (Sentencia del TSA, de fecha 15 de agosto de 1986, Boletín del TSA No.75, pág.189). Cuando el Recurrente se limita a dejar al Tribunal la decisión del caso, sin ponerlo en Condiciones de Decidir, el Tribunal No puede Decidir. (Sentencia del TCT No.052-2006, de fecha 19 de julio del 2006). Un Error Material o Mecanográfico No Invalida la Sentencia, pues No varía el Fondo del Asunto. (Sentencia del TCT No.055, de fecha 19 de julio del 2006)

2) Casación con Envío.

El Tribunal Contencioso debe conocer de nuevo el Asunto. (Sentencia del TCT No.004-2003, de fecha 30 de enero del 2003). En caso de Casación con Envío, el Tribunal debe fallar nuevamente el caso y a atenerse a las disposiciones de la Suprema Corte de Justicia en los puntos de Derecho Objeto de Casación. (Sentencia del TCT No.084-2003, de fecha 30 de diciembre del 2003)

TÍTULO IV

Los Recursos Tributarios Judiciales

CAPÍTULO I

Introducción General

I.- Aclaración Esencial.

Aún cuando el artículo 40, numeral 17, de la Constitución le otorga a la Administración Pública la potestad de imponer sanciones que de forma directa o subsidiaria no impliquen privación de libertad, y el artículo 69, numeral 10, de la misma Constitución señala que “las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”, con lo cual queda de manifiesto la necesidad de crear en nuestro país tribunales administrativos que operen dentro de la esfera de la Administración Pública, pero a la vez con independencia de ésta, donde se respeten las normas del debido proceso, lo cierto es que dichos tribunales administrativos aún no han sido creados ni nombrados sus jueces, de donde se desprende que en la actualidad una gran cantidad de las normas administrativas y tributarias que implican juicios y sanciones pueden ser inconstitucionales, pues le otorgan a un órgano administrativo parcializado la potestad de juzgar y aplicar sanciones a los particulares.

En este sentido y en vista de que en nuestro país aún no se ha conformado una verdadera jurisdicción administrativa, es decir tribunales de naturaleza administrativa que funcionen dentro de la esfera del Poder Ejecutivo, como ocurre en países como Francia, España y Argentina, sino que solo funciona la jurisdicción judicial que conoce de los procesos ordinarios y administrativos, es común que los términos jurisdicción y judicial se utilicen como sinónimos, aunque jurídicamente no es lo correcto.

El artículo 139 de la Constitución prescribe 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.” Desde el punto de vista jurídico los únicos tribunales que pueden conocer y decidir sobre asuntos tributarios son los siguientes:

1) Los Tribunales Contenciosos Administrativos de Primera Instancia, que aún cuando fueron creados por la Constitución del año 2010, actualmente no están en funcionamiento, y es donde se supone debe recurrirse en contra de las resoluciones de reconsideración falladas por la Administración Tributaria;

2) Los Tribunales Superiores Administrativos, que se supone deben conocer de las apelaciones a las sentencias que emitan los Tribunales Contenciosos Administrativos de Primera Instancia, pero que debido al no funcionamiento de los Tribunales Contenciosos Administrativos de Primera Instancia son en la actualidad los únicos que conocen, en única instancia, de los recursos contra las resoluciones de reconsideración de la Administración Tributaria; y

3) Suprema Corte de Justicia, que conoce del Recurso de Casación contra las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores Administrativos.

De esta manera resulta de suma importancia hacer una aclaración sobre el Tribunal Superior Administrativo y los Tribunales Contenciosos Administrativos de Primera Instancia, ambos tribunales especializados en asuntos administrativos, pero pertenecientes al Poder Judicial. En efecto, anteriormente indicamos que es cierto que el Capítulo V de la Constitución de la República del año 2010, dedicado a “las Jurisdicciones Especializadas”, en su Sección I dedicada a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, señala en su artículo 164 que “la Jurisdicción Contenciosa Administrativa estará integrada por tribunales superiores administrativos y tribunales contencioso administrativos de primera instancia. Sus atribuciones, integración, ubicación, competencia territorial y procedimientos serán determinados por la ley. Los tribunales superiores podrán dividirse en salas y sus decisiones son susceptibles de ser recurribles en casación”, agregando que “las y los jueces de los tribunales superiores administrativos deberán reunir los mismos requisitos exigidos a los jueces de cortes de apelación” y que los jueces de

los tribunales contencioso administrativos deberán reunir los mismos requisitos exigidos a los jueces de primera instancia.

Por lo tanto, desde el punto de vista jurídico, aunque no real, de acuerdo al artículo 164 de la Constitución los tribunales judiciales especializados en asuntos administrativos, que como veremos más adelante son los únicos tribunales competentes para conocer de los hechos y el derecho que conforman el proceso judicial tributario, pueden ser de dos tipos distintos:

a) Los Tribunales Contenciosos Administrativos, que son tribunales de primera instancia; y

b) Los Tribunales Superiores Administrativos, que son cortes de apelación para conocer de las apelaciones en contra de las sentencias dictadas por los tribunales contenciosos administrativos.

Por su parte, el artículo 165 de la Constitución expresa que son atribuciones de los tribunales superiores administrativos, sin perjuicio de las demás dispuestas por la ley, las siguientes:

1) Conocer de los recursos contra las decisiones en asuntos administrativos, tributarios, financieros y municipales de cualquier tribunal contencioso administrativo de primera instancia, o que en esencia tenga ese carácter;

2) Conocer de los recursos contenciosos contra los actos, actuaciones y disposiciones de autoridades administrativas contrarias al Derecho como consecuencia de las relaciones entre la Administración del Estado y los particulares, si éstos no son conocidos por los tribunales contenciosos administrativos de primera instancia;

3) Conocer y resolver en primera instancia o en apelación, de conformidad con la ley, las acciones contencioso administrativas que nazcan de los conflictos surgidos entre la Administración Pública y sus funcionarios y empleados civiles; y

4) Las demás atribuciones conferidas por la ley.

En vista de que antes de la Constitución del 2010 no existían los Tribunales Contenciosos Administrativos de primera instancia, todos los recursos y acciones tributarias eran conocidos y juzgados en única instancia por el Tribunal Superior Administrativo. Sin embargo, si bien

es cierto que la Constitución del 2010 creó los Tribunales Contenciosos Tributarios que deben conocer en primera instancia de los recursos jurisdiccionales en contra de los actos de la Administración Tributaria, estos tribunales aún no han sido puestos en funcionamiento.

Asimismo, en la actualidad solo está funcionando un solo Tribunal Superior Administrativo, ubicado en el Distrito Nacional, que conoce en única instancia de todos los recursos y acciones judiciales de carácter administrativo, tributario y financiero.

II.- Tribunal Superior Administrativo.

Ante la situación mencionada de no funcionamiento de los Tribunales Contenciosos Administrativos en la actualidad todos los recursos jurisdiccionales en materia tributaria siguen siendo conocidos y juzgados, en única instancia, por el Tribunal Superior Administrativo, hasta tanto entren en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos, con lo cual se dará plena vigencia al artículo 164 de la Constitución.

Por lo tanto, es importante destacar que hasta que no entren en funcionamiento los Tribunales Contenciosos Administrativos de primera instancia, a que se refiere la Constitución de la República del año 2010, el actual Tribunal Superior Administrativo sigue siendo el único tribunal competente para conocer de los recursos y acciones jurisdiccionales en materia tributaria.

CAPÍTULO II

Recurso Contencioso Tributario

I.- Tribunal Competente.

1) Aduanas e Impuestos Internos.

En materia de Aduanas e Impuestos Internos cuando el contribuyente se encuentre insatisfecho con la resolución de reconsideración o reclamación emitida por la Administración Tributaria, puede recurrir ante un órgano judicial, independiente de la Administración, que es el Tribunal Superior Administrativo, mediante un Recurso Contencioso Tributario, de acuerdo con el artículo 139 del Código Tributario.

2) Municipal.

Con respecto a los Municipios el artículo 10 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, al referirse al control de la legalidad de los actos municipales, expresa que “a los tribunales de justicia les corresponde el control de legalidad de los actos, acuerdos y resoluciones de las administraciones y autoridades municipales.” Sin embargo, la Ley No.13-07, del año 2007, sobre Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo, al referirse a la extensión de competencias, dispuso dos tipos de competencias distintas respecto del Recurso Contencioso Tributario que en material municipal pueda incoarse:

a) Distrito y Provincia Santo Domingo.

El artículo 1 de la Ley No.13-07, al referirse a la extensión de competencias, dispuso que este Tribunal tendría competencia para conocer de la responsabilidad patrimonial del Estado, de sus organismos autónomos, del Distrito Nacional, de los municipios que conforman

la provincia de Santo Domingo, así como de sus funcionarios, por su inobservancia o incumplimiento de las decisiones emanadas de autoridad judicial competente, que diriman controversias relativas a actos inherentes a sus funciones. De acuerdo a lo anterior, cuando surjan controversias entre los particulares y el Ayuntamiento del Distrito Nacional o los Municipios de la Provincia de Santo Domingo, el tribunal competente sería el Tribunal Superior Administrativo.

b) Otras Provincias y Municipios.

El artículo 3 de la Ley No.13-07, al referirse al Contencioso Administrativo Municipal, señaló que “el Juzgado de Primera Instancia en sus atribuciones civiles, con la excepción de los del Distrito Nacional y la Provincia de Santo Domingo, serán competentes para conocer, en instancia única, y conforme al procedimiento contencioso tributario, de las controversias de naturaleza contenciosa administrativa que surjan entre las personas y los Municipios, entre las que se incluyen las demandas en responsabilidad patrimonial contra el Municipio y sus funcionarios por actos inherentes a sus funciones, con la sola excepción de las originadas con la conducción de vehículos de motor, así como los casos de vía de hecho administrativa incurrido por el Municipio.”

Conforme a lo anterior, cuando estas controversias surjan entre particulares y otros ayuntamientos que no sean el del Distrito Nacional o los de la Provincia de Santo Domingo, entonces la competencia sería del Juzgado de Primera Instancia en sus atribuciones civiles, el cual conocería del asunto en instancia única, y conforme al procedimiento contencioso tributario.

II.- Esquema y Requisitos.

A diferencia de lo que ocurre en los recursos en sede administrativa, en los cuales el procedimiento se desenvuelve dentro de la misma Administración Tributaria, teniendo al Fisco como juez y parte, en el recurso contencioso tributario que se lleva a cabo por ante el tribunal judicial, hay que hablar de un esquema bilateral, donde el Fisco y el sujeto pasivo actúan como partes iguales en el proceso, y el mismo se celebra ante un juez independiente e imparcial.

En el recurso contencioso la Administración Tributaria y los municipios dejan de figurar como “jueces” encargados de conocer las solicitudes de revisión de sus propias decisiones, para constituirse en parte del proceso. Asimismo, el fallo que emita el tribunal al dirimir el conflicto entre la Administración Tributaria y el administrado tendrá carácter de cosa juzgada, ya que se trata de una verdadera sentencia y no de una resolución administrativa.

El artículo 139 del Código Tributario, modificado por la Ley No.173-07, del año 2007, sobre Eficiencia Recaudatoria, establece lo siguiente sobre el Recurso Contencioso Tributario:

“Artículo 139. Del Recurso Contencioso Tributario. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, todo contribuyente, responsable, agente de retención, agente de percepción, agente de información, fuere persona natural o jurídica, investida de un interés legítimo, podrá imponer el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo, en los casos, plazos y formas que establece el Código Tributario, contra las resoluciones de la Administración Tributaria, los actos administrativos violatorios de la Ley Tributaria, y de todo fallo o decisión relativa a la aplicación de los tributos nacionales y municipales administrados por cualquier ente de derecho público, o que en esencia tenga este carácter, que reúna los siguientes requisitos:

a) Que se trate de actos contra los cuales se haya agotado toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los órganos administradores de impuestos, el cual deberá ser conocido en un plazo no mayor de 90 (noventa) días, a partir del cual quedará abierto el recurso en el Tribunal Superior Administrativo.

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

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

Sección I

Plazo y Calidad para el Recurso Contencioso Tributario

I.- Plazo para el Recurso.

A) Plazo de 30 Días.

De conformidad con el artículo 144 del Código Tributario el plazo para recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo será de 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. En consecuencia, de acuerdo con la ley para la interposición del Recurso Contencioso Tributario el interesado cuenta con un plazo de 30 días.

B) Plazo Ampliatorio.

En razón de que en ocasiones el plazo de 30 días para interponer un Recurso Contencioso Tributario puede resultar muy corto, sobretodo cuando hay que analizar y replicar una Resolución de Reconsideración que puede ser muy amplia y a la vez preparar y suministrar las pruebas pertinentes, se permite que el interesado interponga su recurso dentro de los 30 días y solicite del Tribunal un plazo adicional para ampliar el escrito del recurso y depositar las pruebas.

En este sentido, vale la pena transcribir un párrafo de una sentencia de nuestra Suprema Corte de Justicia donde advierte *que los plazos no pueden ser ni muy largos ni muy cortos, dependiendo de cada caso, o pueden resultar en una inconstitucionalidad*, señalando que “tanto en doctrina como en jurisprudencia es admitido que el concepto de plazo está vinculado al tiempo dado a una persona para realizar un acto o para adoptar una decisión; que al determinar la duración de los plazos en el orden judicial, el legislador toma en cuenta que no sean demasiado largos ni demasiado breves, para lo cual debe ponderar en cada caso los intereses en pugna: el de la parte a quien conviene disponer de todo el tiempo que quisiera, y el de la parte interesada en que su adversario

dispusiera del menor tiempo posible; que de esto resulta que los plazos demasiado extensos tienen el inconveniente de retardar la decisión de los procesos y, por consiguiente, la celeridad de la justicia, mientras que los plazos muy breves exponen a las partes a perder sus derechos por falta de tiempo para hacerlos valer en justicia.” (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de noviembre del 2000, B.J. No.1080 pág.30)

C) Punto de Partida del Plazo.

Señala el artículo 144 del Código Tributario que el plazo para recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo será de 30 días “a contar del día en que el recurrente reciba la notificación del acto recurrido.” Por lo tanto, cuando se interpone un recurso ante la Administración Tributaria, ya sea de Reconsideración o ante el Ejecutor Administrativo, y con motivo del mismo el Fisco emite una resolución y la notifica al interesado, el plazo de 30 días para recurrir dicha resolución por ante el Tribunal Superior Administrativo empieza a correr a partir del momento en que el Fisco le notifica al interesado esta resolución.

Se ha juzgado que *el punto de partida del Plazo para interponer un Recurso Contencioso Tributario es la fecha de notificación al contribuyente de la Resolución que decide su Recurso, no la fecha de notificación del recibo de pago.* (Sentencia de la SCJ No.2000-865, de fecha 11 de agosto del 2004)

Es tanta la importancia que tiene el punto de partida del plazo que nuestra suprema Corte de Justicia ha considerado este asunto como de Orden Público, señalando que *el punto de partida de un Plazo para el ejercicio de un recurso, al ser un asunto de Orden Público, puede alegarse por primera vez en Casación.* (Sentencia de la SCJ No.2000-865, de fecha 11 de agosto del 2004)

D) Plazo Franco.

1) El Plazo para Recurrir es Franco.

Aunque la ley no lo dice expresamente, ha sido juzgado que *todo plazo que tiene como punto de partida una notificación a persona o domicilio es franco*, es decir que cuando hay una notificación el plazo para recurrir en contra del acto notificado es Franco. En este sentido, la jurisprudencia ha sido reiterativa al señalar que el Plazo para interponer un Recurso

Contencioso ante el Tribunal Superior Administrativo es Franco. (Sentencia del TCT, de fecha 31 de enero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.58; Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de enero del 2002, B.J. No.1094, pág.484; Sentencia del TCT No.041-2003, de fecha 10 de julio del 2003; Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 11 de agosto del 2004, B.J. No.1125, pág.517)

2) Cálculo del Plazo Franco.

Nuestra Suprema Corte de Justicia en funciones de Corte de Casación ha consagrado que todo plazo que tiene como punto de partida una notificación a persona o domicilio es franco (Boletín Judicial 908.1047); que este tribunal adopta el criterio expresado por nuestro más alto tribunal en sentencia de fecha 9 de enero del año 2002 que dice que: “todo plazo procesal, que es aquel que tiene como finalidad permitir el ejercicio de una actuación una vez iniciada la acción en justicia y que tiene como punto de partida una notificación a persona o a domicilio, es un plazo franco, por lo que *en el cómputo del mismo no se contará el día de la notificación “dies a-quo”, ni el día de su vencimiento “dies ad quem”*. Considerando... que en materia de plazos procesales los plazos se establecen de día a día completo, y el plazo establecido en dicho artículo es franco por ser un plazo que tiene como punto de partida una notificación a persona o domicilio (Sentencia del TCT No.084-2003, de fecha 30 de diciembre del 2003)

Asimismo, se ha juzgado que en todo plazo franco no se cuenta el día “*a-quo*” ni el día “*ad-quem*” y que al no contarse ni el día *a-quo* ni el día *Ad-quem* el Ejecutor Administrativo de la DGII hizo un cálculo errado del referido plazo y en consecuencia procede modificar la resolución de Oposición No.11-2006, dictada por el Ejecutor Administrativo. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.003-2008, de fecha 7 de mayo del 2008)

E) *Carácter de Orden Público del Plazo.*

En virtud del Principio de Legalidad de las Formas que considera que las formas y los plazos son esenciales en el procedimiento, se entiende que los plazos para recurrir son asuntos de orden público y como tales deben ser respetados por las partes y los jueces, y su violación debe

ser declarada de oficio por el tribunal como un medio de inadmisión e incluso hasta alegada por primera vez en casación.

En efecto, ha sido juzgado que el plazo para recurrir ante el Tribunal Superior Administrativo es de orden público y de interpretación estricta, y por lo tanto el recurrente debe cumplir con el plazo que consagra la ley para la interposición de su recurso, pues tal requisito es fundamental para la admisibilidad o no del mismo. (Sentencia del TCT No.18-03, de fecha 1 de abril del 2003) y que *el plazo para recurrir por ante el Tribunal es de orden público, a pena de Inadmisión*. (Sentencia del TCT No.085-2003, de fecha 30 de diciembre del 2003). El plazo para recurrir ante el Tribunal Superior Administrativo es de Orden Público. (Sentencia del TCT No.003-2004, de fecha 29 de enero del 2004)

Asimismo, nuestros tribunales han indicado que *el plazo para la interposición de un Recurso es una cuestión de Orden Público y por tanto puede ser propuesto como un medio nuevo en Casación* (Sentencia de la SCJ, de fecha 23 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.784) y que *el punto de partida de un Plazo para el ejercicio de un recurso, al ser un asunto de Orden Público, puede alegarse por primera vez en Casación*. (Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 11 de agosto del 2004, B.J. No.1125. pág.517)

F) Ampliación del Plazo.

En su único párrafo este artículo 144 señala que “cuando el recurrente residiere fuera de la capital de la República, el plazo será aumentado en razón de la distancia conforme a lo establecido en el derecho común.” Sin embargo, y como veremos a continuación, existen también otras razones jurídicas para ampliar el plazo para interponer el Recurso Contencioso Tributario.

1) Por la Distancia

Tal y como señala el párrafo único del artículo 144 del Código Tributario “cuando el recurrente residiere fuera de la capital de la República, el plazo será aumentado en razón de la distancia conforme a lo establecido en el derecho común.” Sobre este particular el artículo 1033 del Código de Procedimiento Civil establece que el plazo “se aumentará de un día por cada treinta kilómetros de distancia,” calculados desde el lugar donde está ubicado el Tribunal Superior Administrativo a la

residencia o domicilio del recurrente. En este sentido, ha sido juzgado que *el Plazo debe aumentarse en razón de la distancia, conforme al artículo 144 del Código Tributario*. (Sentencia del TCT No.041-2003, de fecha 10 de julio del 2003)

2) Por Terminar Feriado o en Día No Laborable.

Cuando el plazo para interponer el Recurso Contencioso Tributario termina un día feriado, el plazo se prorroga hasta el día hábil siguiente. Así lo ha señalado el Tribunal Superior Administrativo al fallar que *el Plazo para incoar un recurso, además de ser franco, cuando vence un día no laborable se prorroga hasta el día laborable*, afirmando que la resolución objeto del presente recurso fue notificada por el Ejecutor Administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos el 17 de agosto del 2001 y el recurrente depositó su recurso por ante esta jurisdicción el día 3 de septiembre del 2001, a criterio del tribunal el recurso fue interpuesto en tiempo hábil, ya que el plazo consagrado el en artículo 144, antes citado, es franco, además que el último día del plazo fue el domingo 2 de septiembre, el mismo se prorrogó hasta el lunes día 3 de septiembre del 2001, por ser este el día 2 no laborable, en consecuencia se rechaza la solicitud de inadmisibilidad solicitada por el Magistrado Procurador General Tributario por improcedente y se declara bueno y válido en cuanto a la forma el presente recurso. (Sentencia del TCT No.047-2003, de fecha 29 de julio del 2003). Asimismo, ver Sentencia del TCT No.023-2005, de fecha 28 de abril del 2005.

G) Plazo por Silencio Administrativo.

Cuando el Fisco responde una Reclamación o Recurso de Reconsideración el interesado tiene un plazo de 30 días para interponer su Recurso Contencioso Tributario 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.”

Sin embargo, puede suceder que el interesado haya efectuado su Reclamación o Recurso de Reconsideración y que la Administración Tributaria haga caso omiso a la misma, es decir que guarde silencio administrativo, no respondiendo dicha reclamación.

En estos casos 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.”

Aunque de manera expresa en ninguna parte el Código Tributario establece el plazo que tiene la Administración Tributaria para decidir sobre una Reclamación o Recurso de Reconsideración, lo cual resultaría imprescindible para calcular a partir de cuándo empiezan a correr los 30 días a que se refiere el artículo 144 cuando existe el silencio administrativo, nos encontramos con dos disposiciones que podrían arrojar luz sobre este asunto:

1) 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.”

2) 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 la Reclamación o Recurso de Reconsideración y cualquier otra resolución definitiva en un plazo de 90 días, debe inferirse que a partir de esos 90 días se abre el plazo de 30 días para recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo en los siguientes casos:

- a) Cuando se trate de un Recurso de Retardación; y
- b) Cuando se trate del Silencio Administrativo.

II.- *Calidad para Recurrir.*

Como se ha expresado con anterioridad, cuando se habla de calidad para recurrir hay que referirse a aquellas personas a quienes la ley les permite elevar el recurso contencioso por ante el Tribunal. Es decir, el tema hace referencia a determinar las personas que pueden elevar un Recurso Contencioso Tributario. Sobre este particular, en nuestro país la ley no sigue el contexto general, como veremos a continuación.

A) Contexto General.

García Mullin, en su obra *Derecho Tributario Administrativo*, expresa al hablar de la legitimación procesal sustantiva, que los sistemas contenciosos pueden clasificarse de la siguiente manera:

a) Contencioso por Lesión de Derecho.

Afirma *García Mullin* que “en él se encuentran legitimados solamente aquellos que reclaman por la lesión de un derecho subjetivo propio” y que algunas legislaciones agregan que debe tratarse de un “derecho administrativo”. Es decir, de acuerdo con esta hipótesis para poder accionar una reclamación por ante el tribunal contencioso, es requisito esencial que el interesado sufra un perjuicio en sus derechos y que tal perjuicio pueda ser invocado por ante la Administración.

b) Contencioso por Lesión de Interés.

Expresa *García Mullin* que “el ámbito de los legitimados para accionar experimenta una aplicación sustancial cuando se admite la acción por parte de quien, sin poder invocar un derecho, de todos modos es portador de un interés, que se ve afectado por el acto.” Añade que es frecuente que en los casos donde se permite accionar por lesión de interés, las legislaciones exijan que el mismo sea “directo, personal y legítimo”, esto es que se trate de un interés estricto sobre el asunto suscitado, que atañe al administrado actuante y que ese derecho vulnerado se encuentre protegido por la ley.

c) La Acción Popular.

Esta teoría plantea, según *García Mullin*, que “cualquier administrado o particular tiene un interés genérico en el acatamiento del orden jurídico

por parte de la Administración y en consecuencia le reconocen aptitud para excitar el proceso tributario, para impugnar actos (generalmente actos de regla) que, si bien no afectan su derecho ni lesionan su interés directo, son contrarios a la norma jurídica superior." Conforme a esta hipótesis lo más importante es mantener en sus casillas al orden jurídico establecido, de donde se le permite a cualquier persona accionar por ante el contencioso administrativo para denunciar la violación de este orden y procurar su reparación. Es estos casos, el interesado tendría un interés indirecto en el ejercicio de la acción.

d) La Acción de Terceros.

El tema se relaciona con el recurso de tercería que en derecho común permite a terceras personas incursionar en un litigio al que en principio es ajeno, pero que su resultado podría afectar. *Capitant* lo define como el "recurso extraordinario planteado por una persona contra un fallo dictado en juicio al cual no ha sido citada ni en el que ha estado representada, y que causa perjuicio a sus intereses." El asunto es de singular importancia debido a que en muchos casos decisiones poco analizadas y sustentadas conceden grandes beneficios a particulares en perjuicios de terceros, principalmente en el campo de la exención de impuestos concedidos a ciertas personas o entidades, en contra de aquellos que dedicándose a la misma actividad deben pagar los tributos correspondientes, manifestándose una competencia desleal que obliga al no exento a vender u ofertar más caro su producto.

En casos como estos se permite a los terceros perjudicados accionar por ante el contencioso a los fines de regularizar una situación anómala que lesiona sus intereses. Las leyes modernas en materia tributaria contienen disposiciones expresas sobre el recurso de tercería, aunque en muchas ocasiones hay que recurrir al derecho común, especialmente al procedimiento civil, en procura de normas suplementarias que llenen las lagunas en esta materia.

e) La Acción de Asociaciones.

Es cuestionable la posibilidad de que asociaciones, sindicatos y otras entidades gremiales puedan recurrir por ante el tribunal contencioso, representando sus miembros en materia tributaria. El

problema presenta mayor importancia cuando es permitida la acción popular, analizada más arriba. Parecería improcedente la acción cuando se trata de un asunto estrictamente personal de uno cualquiera de sus miembros, aunque reviste cierta posibilidad en aquellos casos en que se recurre en contra de actos generales o de regla, en los cuales se afecta la colectividad. La solución, no obstante, dependerá de la legislación de cada país.

f) La Acción de Lesividad.

Anteriormente fue estudiado el recurso de lesividad que permite a la Administración recurrir contra sus propios actos por ante el contencioso cuando estos han creado derechos a los particulares, declarándolos previamente lesivos al orden jurídico. Debería ser obvio que en estos casos la Administración puede ejercer la acción. Sin embargo, esta acción no existe en nuestro país.

B) En República Dominicana.

No obstante lo anterior y en lo que respecta exclusivamente a la República Dominicana, de la lectura del artículo 139 del Código Tributario podemos extraer las siguientes deducciones:

a) La Ley solo permite el recurso contencioso a los contribuyentes, responsables, agentes de retención, agentes de percepción o agentes de información, ya fueren personas naturales o jurídicas; y

b) El recurrente debe estar investido de un Interés Legítimo.

Por lo tanto, y contrario a lo que suele ocurrir en otras legislaciones, en República Dominicana no se permite el recurso contencioso a cualquier persona ni a terceros (excepto como intervinientes o mediante recurso de tercería) ni a asociaciones ni a la propia Administración Tributaria, sino únicamente a los contribuyentes, responsables, agentes de retención, agentes de percepción y agentes de información, Además, el recurrente debe tener un interés legítimamente protegido, es decir que es necesario que se trate de un interés real y concreto, no hipotético ni general, y a su vez que sea lícito, o sea protegido por el ordenamiento jurídico establecido.

En consecuencia, el artículo 139 del Código Tributario, refiriéndose al Recurso Contencioso Tributario, exige que el recurrente fuere persona natural o jurídica, esté investido de un interés legítimo. Sobre este particular nos encontramos con las siguientes sentencias de nuestros tribunales:

1) *El que actúe en Justicia debe tener Calidad e Interés para Actuar.* (Sentencia del TCT No.061-2004, de fecha 14 de diciembre del 2004). *Para tener Derecho a elevar el Recurso Contencioso es requisito que el Acto Impugnado le cause al recurrente un Perjuicio Directo. Los Terceros carecen de Interés para Impugnar.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 11 de enero de 1985, B.J. No.890, pág.33)

2) *El Recurso Contencioso debe ser Interpuesto por la propia Empresa Interesada, No Personalmente por sus Representantes.* (Sentencia del TSA, de fecha 12 de marzo de 1992, Boletín del TSA No.81, pág.77). *Pérdida de Interés en el Proceso. El párrafo final del artículo 47 de la Ley 834, de fecha 5 de julio de 1978, dice que el Juez puede invocar de oficio el medio de inadmisión resultante de la falta de interés.* (Sentencia del TCT, de fecha 7 de octubre de 1998, Boletín del TCT No.5, pág.234).

3) *Para Poder ejercer una Acción es preciso tener Interés.* (Sentencia del TCT, de fecha 16 de noviembre de 1999, Boletín del TCT No.8, pág.247). *Cuando una Entidad es adquirida por otra Entidad, deja de tener Interés para Actuar.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.720).

4) *Para Poder elevar un Recurso Contencioso debe existir un Interés o Derecho preexistente, del cual sea Titular el Recurrente.* (Sentencia del TSA, de fecha 21 de Septiembre del 2000, Boletín del TSA No.85, pág.203)

En adición, debe indicarse que según el derecho común para poder actuar en justicia, y como tal recurrir, se exige que el actuante esté dotado de capacidad jurídica y calidad para actuar. En efecto, para poder interponer un Recurso Contencioso Tributario el interesado tiene que tener derecho y calidad para actuar por ante los tribunales, pues la falta de derecho o de calidad implica un medio de inadmisión. Ha sido juzgado que *el Recurso Contencioso debe ser interpuesto por la propia Empresa Interesada, No personalmente por sus Representantes* (Sentencia del TSA, de fecha 12 de marzo de 1992, Boletín del TSA No.81, pág.77) y que *el Contribuyente, Responsable, Agente de Retención, Agente de Recepción*

y Agente de Información son los que califican para interponer el Recurso Contencioso Tributario. (Sentencia del TCT, de fecha 25 de noviembre de 1997, pág.9). Asimismo, que la Administración Tributaria No puede elevar un Recurso Contencioso en contra de una Resolución de su Superior Jerárquico, el Ministerio de Hacienda. (Sentencia del TSA, de fecha 9 de Febrero del 1984, Boletín del TSA No.73, pág.113)

Sección II

Actos Recurribles

El artículo 139 del Código Tributario expresa que puede interponerse un recurso contencioso “contra las resoluciones de la Administración Tributaria, los actos administrativos violatorios de la Ley Tributaria, y de todo fallo o decisión relativa a la aplicación de los tributos nacionales y municipales administrados por cualquier ente de derecho público, o que en esencia tenga este carácter.” En otras palabras, no se puede incoar un recurso contencioso contra cualquier acto de la Administración Tributaria, sino únicamente contra aquellos actos que de manera expresa y limitativa señala este artículo 139 del Código Tributario, que son los siguientes:

- 1) Contra las resoluciones de la Administración Tributaria;
- 2) Contra los actos administrativos violatorios de la Ley Tributaria; y
- 3) Contra todo fallo o decisión relativa a la aplicación de los tributos nacionales y municipales administrados por cualquier ente de derecho público, o que en esencia tenga este carácter.

Además, puede incoarse un Recurso Contencioso Tributario en contra de las siguientes medidas o resoluciones dictadas por el Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria:

- a) Medidas Cautelares Decretadas;
- b) Resolución que Rechaza la Oposición o Excepción; y
- c) Resolución que Rechaza la Tercería Especial.

I.- Resoluciones y Actos de la Administración Tributaria.

A) Resoluciones de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria emite resoluciones que pueden ser objetos de un Recurso Contencioso Tributario, entre las cuales citamos las siguientes:

1) Resolución que Impone Sanciones por Faltas Tributarias.

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, refiriéndose al procedimiento administrativo de aplicación de sanciones por Faltas Tributarias, que “en contra de las resoluciones del órgano de la Administración Tributaria correspondiente podrá interponerse el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo.”

2) Resolución de Reconsideración.

Cuando un contribuyente o responsable interpone un recurso de reclamación o reconsideración ante el mismo órgano administrativo que lo dictó, el órgano recurrido debe emitir una Resolución de Reconsideración acogiendo o rechazando dicho recurso. Esta Resolución de Reconsideración puede ser objeto de un Recurso Contencioso Tributario, conforme se estudió cuando se trató el tema del Recurso de Reconsideración, al cual nos remitimos.

B) Actos Administrativos Violatorios de la Ley Tributaria.

Cuando la Administración Pública en general, y dentro de ella la Administración Tributaria, o los Municipios emiten un acto administrativo que sea contrario a la ley tributaria el interesado puede interponer en contra de ese acto administrativo un Recurso Contencioso Tributario. En caso de que se trate de un acto administrativo contrario o violatorio de la ley, pero no de la ley tributaria, procedería un Recurso Contencioso Administrativo ante el mismo Tribunal. Si se trata de un acto administrativo violatorio de derechos fundamentales de los particulares, ya sea referente o no a tributos, entonces procede un

Recurso o Acción de Amparo Constitucional ante este Tribunal Superior Administrativo.

En razón de que una respuesta a una consulta es tan solo un criterio externado por el órgano consultado, la misma no puede ser objeto de un Recurso Contencioso Tributario, aún cuando el consultante entienda que la respuesta a su consulta puede entrañar una violación a la ley tributaria. En este sentido, el artículo 42 del Código Tributario así lo expresa al consignar que la consulta “no será susceptible de recurso alguno.”

Ha sido fallado que *una simple Comunicación del Fisco No es susceptible de ser Recurrída por ante el Tribunal Contencioso Tributario*. (Sentencia del TCT No.028-2005, de fecha 5 de mayo del 2005). A su vez, se decidió que *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). *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). Sin embargo, también ha sido fallado que 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)

C) Todo Fallo o Decisión relativa a la Aplicación de los Tributos Nacionales y Municipales Administrados por cualquier Ente de Derecho Público, o que en esencia tenga este Carácter.

Cuando un ente de derecho público, como es la Dirección General de Aduanas, la Dirección General de Impuestos Internos y los Ayuntamientos emite un fallo o decisión relativa a la aplicación de tributos nacionales, como son los de Aduanas e Impuestos Internos, o relativa a tributos municipales, como son los arbitrios de los ayuntamientos, tales fallos o decisiones son recurribles por ante el Tribunal Superior Administrativo mediante un Recurso Contencioso Tributario, sujeto a las condiciones de las cuales se hablan más adelante.

II.- Resoluciones del Ejecutor Administrativo.

A) Medidas Cautelares Decretadas.

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.”

La Ley No.13-07, del año 2007, sobre Tribunal Superior Administrativo, estableció en su artículo 7, párrafo III, que en todo lo relativo a los actos emanados de la Administración Tributaria las medidas cautelares se regirán de conformidad con las disposiciones establecidas en el Código Tributario y la Ley General de Aduanas No.3489, según apliquen. Por lo tanto, en materia tributaria las medidas cautelares no se rigen por las disposiciones de la Ley No.13-07, del Tribunal Superior Administrativo, sino únicamente por el Código Tributario, que rige también el recurso contencioso tributario en materia de aduanas, según prescribió la Ley No.226-07, de Autonomía de Aduanas.

Ha sido juzgado que *procede un Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución del Ejecutor Administrativo que ordena Medidas Conservatorias.* (Sentencia del TCT, de fecha 27 de abril del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.54; Sentencia del TCT No.047-2003, de fecha 29 de julio del 2003)

Sin embargo, la jurisprudencia ha opinado en el sentido de que si bien procede un Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución del Ejecutor Administrativo que ordena adoptar Medidas Conservatorias, este recurso contencioso no procede cuando se trate de Embargos Conservatorios o de Medidas Cautelares ya practicadas o ejecutadas por el Ejecutor Administrativo, con lo cual no estamos de acuerdo. En efecto, citamos las siguientes jurisprudencias:

1) *En contra del Embargo Retentivo practicado por la Administración Tributaria, No procede el Recurso Contencioso, sino primero un Recurso de Oposición ante el Ejecutor Administrativo.* (Sentencia del TCT, de fecha 26 de octubre del 2000, Boletín del TCT No.12, pág.72; Sentencia del TCT, de fecha 10 de abril del 2001, Boletín del TCT No.13, pág.84; Sentencia del TCT No.007-2005, de fecha 23 de febrero del 2005).

2) *Antes de incoarse un Recurso Contencioso Tributario en contra de un Embargo, debe interponerse Primero un Recurso de Oposición por ante*

el Ejecutor Administrativo. (Sentencia del TCT No.081-2005, de fecha 15 de octubre del 2005). *Ante un Embargo Retentivo, si el Contribuyente entiende el caso Prescrito, procede un Recurso de Oposición ante el Ejecutor Administrativo y luego de la Resolución de Oposición procedería un Recurso Contencioso Tributario.* (Sentencia del TCT No.044-2006, de fecha 14 de junio del 2006)

Para adoptar estas decisiones el tribunal se fundamentó en que nuestro Código Tributario prevé que cuando los embargados no estén conformes con la ejecución que le haya practicado la Administración Tributaria, estos pueden oponerse al mismo y a tal efecto el *artículo 111 del citado texto establece el procedimiento que deberán agotar los contribuyentes que se sientan perjudicados por tal actuación al disponer lo siguiente: “De las excepciones del embargo. El embargado podrá oponerse a la ejecución ante el Ejecutor Administrativo, dentro del plazo señalado en el requerimiento de pago practicado conforme el artículo 91.”* Agrega que lo que procedía en el presente caso era que el recurrente elevara sus excepciones por ante el Ejecutor Administrativo a fin de que éste dictara resolución acogiendo o no las excepciones. (Sentencia del TCT, de fecha 26 de octubre del 2000, Boletín del TCT No.12, pág.72; Sentencia del TCT, de fecha 10 de abril del 2001, Boletín del TCT No.13, pág.84; Sentencia del TCT No.007-2005, de fecha 23 de febrero del 2005)

Sin embargo, a nuestro entender el artículo 90 del Código Tributario es claro al indicar que “en contra de la Resolución que ordena las medidas conservatorias procederá el Recurso Contencioso Tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.” Es cierto que este artículo 90 habla textualmente de la Resolución que “ordena”, pero también el artículo 83 se refiere textualmente a “las medidas conservatorias decretadas.” Por nuestra parte no creemos que con respecto a los recursos la ley distinga entre medidas cautelares ordenadas y medidas cautelares decretadas.

Si bien es cierto que el artículo 86 del Código expresa que “cuando el Ejecutor ordene el embargo conservatorio, éste se practicará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 100 y siguientes de este Código”, no menos cierto es que el artículo 86 se refiere al procedimiento para el embargo cautelar, no a los efectos y recursos contra el embargo ejecutorio a que se refiere el artículo 111. En efecto, cuando el artículo 111 dispone que “el embargado podrá oponerse a la ejecución ante el Ejecutor Administrativo”, se está refiriendo al procedimiento ejecutorio

o cobro compulsivo de la deuda, no al procedimiento para decretar y/o practicar medidas cautelares.

Por su parte, cuando el artículo 112 del Código expresa que la oposición del embargado solo será admisible cuando se funde en Pago de la Deuda, Prescripción o Inhabilidad del Título por omisión de cualquiera de los requisitos previstos en el Código y más adelante en su párrafo advierte que “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”, no se está refiriendo al procedimiento sobre medidas cautelares, donde siempre se podrá discutir el origen y validez de la deuda, sino al proceso ejecutorio de la deuda donde se supone que la validez de la deuda ya fue discutida y adquirió carácter de cosa juzgada.

Es en razón de lo anterior que el propio Tribunal Superior Administrativo ha sentenciado que *en un Recurso Contencioso Tributario en contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo, No procede que el Tribunal pondere cuestiones de Fondo, pues las Medidas Conservatorias son Provisionales y No Definitivas*. (Sentencia del TCT No.090-2005, de fecha 17 de noviembre del 2005)

No obstante, y para evitar que el recurso pueda ser declarado inadmisibile, sugerimos que se depositen 2 recursos concomitantes, uno de Oposición ante el Ejecutor Administrativo y otro Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo hasta tanto la Suprema Corte de Justicia decida este asunto de manera definitiva.

B) Resolución que Rechaza Recurso de Oposición.

El proceso ejecutorio o cobro compulsivo de la deuda tributaria debe iniciarse con la notificación al deudor de un Mandamiento de Pago, dándole al notificado un plazo de 5 días para pagar o presentar excepciones u oposiciones por ante el Ejecutor Administrativo. Cuando el notificado presenta estas oposiciones el Ejecutor Administrativo debe decidir las mediante una Resolución de Oposición.

Dispone el artículo 117 del Código Tributario que si en la Resolución de Oposición el Ejecutor Administrativo rechaza las excepciones presentadas, el embargado o ejecutado podrá interponer en contra de esta Resolución de Oposición un recurso contencioso tributario por

ante el Tribunal Superior Administrativo. Por su parte, el párrafo II del artículo 141 del Código Tributario señala que también corresponde al Tribunal Superior Administrativo conocer de las acciones en contra de la resolución que rechace las excepciones presentadas por ante el Ejecutor Administrativo, dentro del procedimiento de cobro compulsivo de la deuda tributaria. Sobre este recurso ha sido juzgado lo siguiente:

1) *El Recurso Contencioso contra la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo, solo procede cuando se haya dictado la Resolución de Oposición.* (Sentencia del TCT, de fecha 10 de junio de 1997, Boletín del TCT No.2, pág.185). *En contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo procede el Recurso Contencioso Tributario.* (Sentencia del TCT No.017-2005, de fecha 30 de marzo del 2005). *El Tribunal Superior Administrativo es Competente para conocer del Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo que rechace las Excepciones presentadas en el Procedimiento de Cobro Compulsivo.* (Sentencia del TCT No.065-2003, de fecha 7 de octubre del 2003)

2) *El Recurrente debe depositar el acto de Oposición al Mandamiento de Pago y la Resolución dictada por el Ejecutor Administrativo.* (Sentencia del TCT, de fecha 9 de enero del 1998, Boletín del TCT No. 4, pág. 24). *En un Recurso Contencioso contra la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo debe anexarse el Certificado de Deuda y el Acto de Embargo notificados, así como los Pagos, Recibos u otros Documentos.* (Sentencia del TCT No.068-2004, de fecha 21 de diciembre del 2004)

3) *Cuando el Embargado presenta Oposición o Excepciones ante el Ejecutor Administrativo fuera del plazo de 5 días, y se le Rechaza mediante Resolución de Oposición, puede incoar un Recurso Contencioso Tributario contra dicha Resolución.* (Sentencia del TCT No.038-2004, de fecha 23 de septiembre del 2004)

4) *Cuando un Contribuyente interpone un Recurso de Oposición ante el Ejecutor Administrativo, alegando Prescripción, debe esperar su Resolución antes de incoar un Recurso Contencioso Tributario.* (Sentencia del TCT No.007-2005, de fecha 23 de febrero del 2005)

Por otra parte, este Recurso Contencioso Tributario, aún cuando sea admitido por el Tribunal, no suspende el procedimiento de ejecución, a menos que el embargado consigne a la orden del Colector de Impuestos Internos una suma equivalente al 50% del total de la deuda, según

establece el párrafo I del artículo 117 del Código Tributario. Por el contrario, si en la Resolución de Oposición el Ejecutor Administrativo acoge las excepciones presentadas por el notificado, se ordenará por la misma resolución levantar el embargo y dejar sin efecto la ejecución, disponiendo las medidas administrativas correspondientes.

Prescribe el artículo 118 del Código Tributario que si la Jurisdicción Contencioso Tributaria confirma la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo 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.

Sobre este particular nos encontramos con las siguientes sentencias de nuestros tribunales, que vale la pena señalar:

a) *Constitucionalidad del Depósito a Consignación del artículo 117 del Código Tributario. El Recurso Contencioso contra la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo No está sujeto a depósito a Consignación. Solo la solicitud de Suspensión de Ejecución está sujeta a Consignación.* (Sentencia del TCT, de fecha 26 de febrero de 1998, Boletín del TCT No.4, pág.138; Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.355; Sentencia del TCT, de fecha 18 de mayo del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.138)

b) *El Recurso Contencioso contra la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo No está sujeto a Depósito a Consignación del 50% del total de la Deuda.* (Sentencia del TCT, de fecha 26 de octubre de 1999, Boletín del TCT No.8, pág.86). *El Depósito a Consignación del 50% de la Deuda No es un Requisito para Recurrir contra la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo, como sería el Solve et Repete, sino un Requisito para ordenar la Suspensión del Procedimiento Ejecutorio.* (Sentencia del TCT No.054-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004)

c) *La Consignación del 50% del total de la deuda No es Condición para elevar un Recurso Contencioso, sino solo como Condición para solicitar la Suspensión del Procedimiento de Ejecución.* (Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.355).

C) Resolución que Rechaza Tercería Especial.

Cuando un tercero ajeno a la deuda tributaria se sienta afectado por las notificaciones y embargos practicados por la Administración Tributaria, podrá interponer un recurso o demanda en Tercería Especial por ante el Ejecutor Administrativo para que éste conozca y decida sobre sus pretensiones.

Establece el artículo 138 del Código Tributario que una vez concluida la tramitación del incidente de tercería, 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 concederá al solo efecto devolutivo.

Sin embargo, debemos aclarar que el Ejecutor Administrativo no dicta “sentencia”, sino una resolución, pues el Ejecutor Administrativo ejerce sus funciones dentro del ámbito de la Administración Tributaria, no de un tribunal. Asimismo, cuando se habla de que este recurso procede al “solo efecto devolutivo” se hace referencia a que en este caso el recurso contencioso tributario no suspende el proceso ejecutorio o cobro compulsivo de la deuda.

Sección III

Requisitos para el Recurso Contencioso Tributario

Elevar un Recurso Contencioso Tributario de manera regular y evitar que el mismo sea declarado inadmisibile, requiere muchas veces del previo y estricto cumplimiento de requisitos esenciales contemplados en la ley, mejor conocidos como condiciones de admisibilidad, que son las siguientes:

- 1) Que el Acto Impugnado haya Emanado del Fisco
- 2) Que el Acto Recurrido constituya un Ejercicio Excesivo de Poder y le Cause un Perjuicio al Recurrente.
- 3) Previo Agotamiento de los Recursos en Sede Administrativa.
- 4) Otras Condiciones de Forma, tales como:
 - a) Instancia Escrita y Detallada.
 - b) Constituir Domicilio en la Localidad del Tribunal.

- c) Ministerio de Abogado.
- d) Calidad e Interés para Recurrir.
- e) Anexar Acto Recurrido y Prueba de Pretensiones.

Subsección I

Que el Acto haya Emanado del Fisco

El artículo 139 del Código Tributario exige como requisito para interponer el Recurso Contencioso Tributario que el acto recurrido haya emanado de la Administración Tributaria o de los órganos administradores de impuestos, pues de lo contrario se trataría de un recurso contencioso administrativo.

Además, se exige que el acto recurrido haya sido emitido “en el ejercicio de aquellas de sus facultades que estén reguladas por las leyes, reglamentos o decretos.” Realmente no entendemos esta disposición por las siguientes razones:

1) Si se trata de un acto emitido por un órgano incompetente, es decir dictado fuera del ejercicio de sus facultades, el acto es nulo de pleno derecho, aún sin necesidad de ser recurrido.

2) La Ley no debe limitar el Recurso Contencioso Tributario a que se trate de un acto emitido por el órgano “en el ejercicio de aquellas de sus facultades que estén reguladas por las leyes, reglamentos o decretos.” Qué recurso estaría disponible entonces si se tratara de un acto emitido por el órgano fuera del ejercicio de sus facultades?

Lo cierto es que el Recurso Contencioso Tributario procede en contra de todo acto violatorio a la ley tributaria que haya sido dictado por cualquier órgano administrador de impuestos, aún cuando lo haya dictado dentro o fuera del ejercicio de sus facultades reguladas por las leyes, reglamentos o decretos.

Subsección II

Ejercicio Excesivo de Poder

Dispone el artículo 139 del Código Tributario que para interponer un Recurso Contencioso Tributario es requisito que el acto recurrido

en lo contencioso constituya un ejercicio excesivo, desviado de su propósito legítimo, de facultades discrecionales conferidas por las leyes tributarias, los reglamentos, normas generales, resoluciones y cualquier tipo de norma de carácter general aplicable, emanada de la Administración Tributaria en general, que le cause un perjuicio directo al recurrente.

De acuerdo con lo anterior, para poder incoar un Recurso Contencioso Tributario se requiere que el acto administrativo recurrido esté viciado de uno o varios de los siguientes elementos:

- 1) Que el acto constituya un ejercicio excesivo;
- 2) Que esté desviado de su propósito legítimo;
- 3) Que constituya un ejercicio excesivo de las facultades discrecionales conferidas por las leyes tributarias, los reglamentos, normas generales, resoluciones y cualquier tipo de norma de carácter general aplicable, emanada de la Administración Tributaria en general; o
- 4) Que el acto le cause un perjuicio directo al recurrente.

Subsección III

Agotamiento de Recursos Administrativos

A) Legislación Anterior. Facultativo.

El artículo 4 de la Ley No.13-07, sobre Tribunal Superior Administrativo, establecía que era facultativo del recurrente agotar o no las vías administrativas antes de recurrir a este Tribunal. En efecto, este artículo 4 disponía que “el agotamiento de la vía administrativa será facultativo para la interposición de los recursos, contencioso administrativo y contencioso tributario, contra los actos administrativos dictados por los órganos y entidades de la administración pública, excepto en materia de servicio civil y carrera administrativa”, agregando en su párrafo I que “si se acude directamente a la vía jurisdiccional, sin haber agotado la vía administrativa, el superior jerárquico del órgano o entidad competente, podrá confirmar, modificar, anular, revocar, o cesar la conducta administrativa impugnada, en beneficio del administrado, dentro de los quince (15) primeros días de la notificación de la instancia contentiva del recurso, sin suspensión de los procedimientos.”

B) Legislación Actual. Obligatorio.

El artículo 3 de la Ley No.173-07, del 12 de julio del 2007, de Eficiencia Recaudatoria, modificó el artículo 139 del Código Tributario para establecer el carácter obligatorio y no facultativo, de agotar primero la vía administrativa (recurso de reconsideración) antes de recurrir al Tribunal Superior Administrativo. En este sentido, el literal a) del artículo 139 del Código Tributario señala que para poder incoarse un recurso contencioso es condición esencial “que se trate de actos contra los cuales se haya agotado toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los órganos administradores de impuestos.”

Este requisito consiste en que el interesado que se siente afectado en sus derechos e intereses por una decisión administrativa que le perjudica, antes de recurrir al tribunal de lo contencioso, debe acudir primero a los órganos administrativos de la Administración Tributaria y agotar allí todos los recursos que le faculta la ley a ejercer y sólo después de utilizar estas vías es que el administrado aún insatisfecho con la decisión, puede elevar su recurso contencioso. En otras palabras, debe recurrirse primero en reconsideración.

El fundamento de este requisito previo se basa en permitir a la Administración Tributaria revisar sus propias decisiones antes de que el expediente pase de la esfera administrativa al ámbito judicial. Sin embargo, hay que puntualizar que algunas legislaciones otorgan al interesado un derecho de optar entre ejercer los recursos administrativos, solo elevar uno de ellos o pasar directamente al campo de la jurisdicción contenciosa. Pero este no es el caso de la República Dominicana.

C) Legislación Municipal. Facultativo.

En materia municipal la situación es distinta a la nacional, pues el artículo 137 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, al referirse al recurso de reconsideración establece el carácter potestativo del mismo, al expresar que “contra los actos municipales se podrá interponer recurso de reconsideración de manera potestativa, el cual se dirigirá y resolverá por el órgano que los hubiere dictado”, agregando en el artículo 138 que “el plazo para la presentación del recurso será de un mes a contar desde la notificación del mismo al interesado, sin menoscabo de introducir su requerimiento directamente a partir de

las instancias y procedimientos establecidos en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.”

Subsección IV

Solve et Repete o Pago Previo. Su Inconstitucionalidad

Uno de los aspectos más controversiales entre los estudiosos del Derecho Tributario lo constituye sin lugar a dudas el famoso principio del *solve et repete*, consistente en que el interesado en elevar un recurso contencioso o judicial debe primero haber satisfecho el pago provisional de la deuda que se discute, bajo pena de que el recurso sea declarado inadmisibile.

La teoría que define este instituto jurídico, nacido en época de los romanos, argumenta en su favor que en virtud del Principio de la Legalidad Administrativa los actos salidos de la Administración Tributaria gozan de una presunción de legitimidad que los dota de eficacia inmediata y por lo tanto se consideran válidos hasta prueba en contraria. Asimismo, entienden, que no se debe privar al Estado de los ingresos económicos necesarios para su manutención, mediante el uso tácticas dilatorias por parte del contribuyente recurrente, por lo cual es preferible que este realice un pago provisional de la deuda discutida, la cual le sería devuelta si triunfa en sus pretensiones.

Los que entienden injusta la medida del *solve et repete*, por su parte, argumentan en su contra que el previo pago de la deuda discutida por una de las partes litigiosa constituye un atentado al debido proceso de ley, sobre todo en aquellos casos, como sucede en la República Dominicana, donde no existe un Tribunal Administrativo independiente e imparcial de la administración Pública y donde el Fisco actúa como juez y parte en los recursos en sede administrativa. En este sentido, se argumenta que no puede cobrarse una supuesta deuda antes de que el asunto sea validado por un tribunal independientemente que juzgue el caso con imparcialidad, pues de lo contrario se trataría de una medida inconstitucional que prejuzga el fondo del asunto. Esta teoría ha triunfado en algunos países y ha llevado a que ciertas legislaciones establezcan fórmulas intermedias que permitan salvaguardar los derechos de defensa del recurrente y los ingresos fiscales del Estado.

Lo cierto es que la figura del *solve et repete* ha ido decayendo y vemos como en la mayoría de los países donde se instaló este régimen hoy ha sido derogado por disposiciones, principalmente jurisprudenciales, que ven en este fenómeno un atentado contra los derechos individuales y de defensa de los ciudadanos. *Biscaretti* afirma en su Derecho Constitucional “que el Tribunal Constitucional últimamente ha interpretado, en sentido muy lato, el principio de igualdad, sosteniendo la ilegitimidad constitucional de la fianza para gastos judiciales como del principio de *solve et repete* en materia tributaria (sentencia de 31 de mayo de 1961, número 21), dada la injustificada discriminación entre ciudadanos acomodados y ciudadanos sin bienes que de ello se desprendería en orden de la posibilidad de recurrir en juicio para la defensa de los propios derechos o intereses.”

Giuliani, por su parte, expresa que “la atenuación del principio en numerosos casos, indudablemente justificada por razones de equidad y para evitar excesos dogmáticos, pone de manifiesto que no estamos frente a conceptos firmes e indiscutibles. La Corte de Casación italiana estableció la inaplicabilidad del pago previo, cuando *prima facie o actu oculi* parezca improcedente la pretensión estatal, lo cual ha sido apreciado como un “plausible invento” para mitigar el rigor de la ley, aunque carente de justificación de derecho; e igualmente, nuestra Corte Suprema (de Argentina) también prescindió de esa exigencia en los “casos anómalos”. Continúa afirmando este autor que “en Italia el problema quedó superado a raíz de la sentencia No.21, dictada el 31 de marzo de 1961, por la Corte Constitucional, declarando que la exigencia del *solve et repete* establecida en la ley No. 2248, del 20 de marzo de 1865, es contraria a los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución, y por lo tanto ilegítima”, y termina dando su apreciación personal sobre este fenómeno calificándolo de “un medio justamente condenado como inocuo e instrumento de tortura llamado a desaparecer.”

En la República Dominicana los artículos 62 y 143 del Código Tributario establecen que para poder recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo es condición indispensable que el interesado pague previamente los impuestos, multas, recargos e intereses que le son exigidos. Es la figura del *solve et repete* o pago previo para recurrir.

Durante mucho tiempo en nuestro país los tribunales mantuvieron vigente la figura del *solve et repete* o pago previo, no obstante los distintos

alegatos de inconstitucionalidad, rehusando en todo momento tratar en sus sentencias sobre los argumentos de inconstitucionalidad y señalando que *era necesario pagar antes de recurrir ante el tribunal contencioso, bajo pena de inadmisión del recurso*. (Sentencia de la SCJ, de fecha 11 de marzo de 1963, B.J. No.632, pág.246; Sentencia de la SCJ, de fecha 14 de enero de 1972, B.J. No.734, pág.21; Sentencia de la SCJ, de fecha 4 de noviembre de 1998, B.J. No.1056, pág.323; Sentencia de la SCJ, 28 de agosto de 1985, B.J. No.897, pág.2063; Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de julio de 1998, B.J.1052, pág.1038)

Sin embargo, en el año 1998 el hoy Tribunal Superior Administrativo hizo historia al fallar valientemente sobre la inconstitucionalidad del pago previo o *solve et repete*, expresando lo siguiente:

“Considerando, que luego de un ponderado estudio de los alegatos expuestos por la recurrente, así como de un análisis pormenorizado de los cánones constitucionales y de los tratados y convenciones internacionales citados en la predicha instancia; vista y leída la sentencia entre otras decisiones de la Suprema Corte de Justicia de fecha 1ro. de septiembre de 1995, en la cual decidió que “que el ejercicio de la acción en inconstitucionalidad por vía principal, contemplado por el referido artículo 67, inciso 1ro. de la constitución, podría dar lugar a que la ley en cuestión fuera declarada inconstitucional y anulada como tal, *erga omnes*, o sea frente a todo el mundo”. Además, en el indicado fallo se declaró “que independientemente de esa acción, la inconstitucionalidad de una ley, decreto, reglamento o acto puede ser alegada como medio de defensa, por toda parte que figure en un proceso judicial, o promovida de oficio por todo Tribunal o Corte apoderado de un litigio, y en este caso la declaración de inconstitucionalidad sería relativa y limitada al caso de que se trate”; Considerando, que no hay duda, que con este fallo, la Suprema Corte de Justicia, mantiene la tradición constitucional favorable al sistema de control difuso “vigente” y que por ende el Tribunal o Corte apoderado de un litigio, como en el caso de la especie estará en la obligación cuando se le plantee la excepción de inconstitucionalidad de pronunciarse sobre la misma, previo al conocimiento del fondo del asunto;

Considerando, que conforme lo prescrito, por el artículo 3 de la Constitución precitado, “La República Dominicana reconoce y aplica las normas del Derecho Internacional General y Americano en la medida en que sus poderes públicos los hayan adoptado, que la República es

signataria de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, suscrita en San José de Costa Rica en fecha 22 de noviembre del 1969 y ratificada por el Congreso Nacional, mediante Resolución No.739, promulgada por el Poder Ejecutivo en fecha 25 de diciembre de 1977, que en su artículo 8 dice lo siguiente en su parte capital: "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustentación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal, o de cualquier otro carácter". Esta disposición es concordante con la disposición constitucional contenida en el acápite J, ordinal 2 del artículo 8 de la República que reza: "Nadie podrá ser juzgado sin haber sido oído o debidamente citado, ni sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa". Es claro que vulnerar esta disposición constitucional, sería colocar al recurrente en estado de indefensión, lo cual es violatorio de la Constitución y de la norma consagrada en el artículo 8 precitado de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos (Acta o Pacto de San José de la cual somos signatarios);

Considerando, que tal como expresa la recurrente, el artículo 143 del Código Tributario, consagratorio del "*solve et repete*" luce discriminatorio y contrario al principio constitucional contenido en el artículo 100 de nuestro estatuto fundamental, que condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos, discriminación que adquiere mayor relevancia cuando se infiere de la consagración de un texto legal; v.g., las disposiciones contenidas en el artículo 143 del Código Tributario; motivo por el cual el Tribunal sustenta el criterio de su inconstitucionalidad al condicionar la admisibilidad del Recurso a la previa consignación o pago del importe íntegro de los impuestos, tasas, recargos, etc., lo que implícitamente entraña una manifiesta desigualdad entre aquellos que se encuentran en posición de ejercitar la acción legal por el simple hecho de haber consignado la cantidad o suma requerida por la Administración Tributaria, frente a aquellas que aún en la hipótesis, de que sus pretensiones pudiesen resultar fundamentadas, tienen vedado el acceso a los órganos jurisdiccionales por no poder cumplir con la exigencia del previo pago, así como impedido de la tutela judicial efectiva, es decir,

asumiendo el criterio al respecto de la Corte Constitucional Italiana (el derecho de defensa resulta condicionado por el mayor o menor grado de disponibilidad económica del recurrente) lo que crea una irritante e injusta desigualdad, contraria al canon constitucional que prescribe: “La ley es igual para todos: No puede ordenar más de los que es justo y útil para la comunidad, ni puede prohibir más que lo que le perjudica”;

Considerando, que este Tribunal entiende oportuno adoptar el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia en su Sentencia dictada en fecha 15 de junio de 1973, B.J. No.751, pág.1601, criterio expuesto luego, en el mismo tenor, por sentencia del Tribunal Constitucional de España en enero de 1983. Nuestra Suprema Corte de Justicia en su decisión precitada dice: “Los Tribunales gozan de 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 leyes que impongan cargas y sanciones de toda índole. No hay duda, que conforme al criterio expuesto por nuestro más alto tribunal de justicia, transcrito *ut supra* las disposiciones de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, por argumento *a fortiori*, son y deberán considerarse inaplicables por irracionales; Considerando, que de no haber sobrados méritos por su confrontación con los preceptos de derecho inmutables precitados, consagrados en nuestra Carta Sustantiva, y que justifican la declaratoria de inconstitucionalidad del “*Solve et repete*”, bastaría para ello, (como lo ha dicho con precisión de maestro un prestigioso y acucioso autor argentino de derecho Constitucional Tributario) “el sólo hecho de vulnerar dicho estatuto (el “*Solve et repete*”) el principio de razonabilidad de las leyes”; Considerando, que este Tribunal al adoptar el criterio reiterado de la Suprema Corte de Justicia en su sentencia precitada de fecha 1ro. de septiembre de 1995, en el sentido de que la inconstitucionalidad de una ley, decreto, reglamento o acto puede ser alegado como medio de defensa por toda parte que figure en un proceso judicial o promovida de oficio por todo Tribunal o Corte apoderado de un litigio, entiende oportuno y pertinente el pronunciamiento también de inconstitucionalidad por su similitud con el artículo 143, del texto del artículo 80 del Código Tributario, en su segunda parte que dice, citamos: “No se podrá recurrir ante el Tribunal Contencioso Tributario contra las decisiones relativas a la aplicación de impuestos, tasas, contribuciones, derechos, multas o recargos, sin la debida prueba de que los mismos han sido pagados ante las oficinas recaudadoras correspondientes”;

Considerando, asimismo, que este Tribunal adopta y mantiene el criterio de que el libre acceso a la justicia está íntimamente ligado al principio del debido proceso, y el impedir a una parte el ser oído en juicio, al denegársele el acceso a la justicia jurisdiccional, lo coloca en franco estado de indefensión, infringiéndose de este modo el derecho a la defensa, que es uno de los sub-principios que informan el debido proceso como principio general del derecho, dentro del cual se enmarca el debido proceso constitucional; Considerando, que el artículo 46 de la Constitución de la República dice textualmente: “Son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento, acto contrario a esta Constitución”; por ende y como corolario, tal y como se ha demostrado en el cuerpo de esta sentencia, el artículo 143 y su concordante el artículo 80 de la Ley 11-92 son nulos de pleno derecho, por contener disposiciones adjetivas contrarias a cánones con rango constitucional; Considerando, que la jurisprudencia se ha pronunciado en el sentido de que “Todo Tribunal ante el cual se alega la inconstitucionalidad de una ley, decreto, reglamento o acto como medio de defensa tiene competencia y está en el deber de examinar y ponderar dicho alegato como cuestión previa al resto del caso”. Que así mismo, ha estatuido que todo tribunal, en presencia de una ley, resolución, reglamento, o acto contrario a la Constitución debe pronunciar su nulidad de oficio, B.J. No.877;

Considerando, que la declaratoria de admisibilidad de un Recurso Contencioso Tributario, previa declaratoria de la inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, consagratorios del principio del *Solve et repete*, sin el pago previo de los impuestos, no es óbice, no implica que los intereses de la Administración Tributaria, se vean afectados y / o desprotegidos, ya que en ningún caso priva al Estado acreedor del carácter ejecutorio del acto administrativo, que determina un impuesto, contribución, tasa, etc., ya que tal decisión no disminuye o en modo alguno cercena el crédito tributario, potestades que este Tribunal reconoce que le son inherentes y necesarios para la custodia de dicho interés fiscal, debidamente protegidos entre otras disposiciones de la ley, por el artículo 91 y siguientes del Código Tributario que norman el procedimiento a seguir para el cobro compulsivo de la deuda tributaria; Por los Motivos Expuestos y vistos los artículos 80, 91 y 143 de la Ley 11-92 (Código Tributario) el párrafo del artículo 8, los artículos 46 y 100 todos de la Constitución de la República; así como el artículo 8 de la Convención Americana de los Derechos Humanos (Acta de San José de

Costa Rica, aprobada en la Convención de Estados Americanos el 22 de noviembre de 1969 y sancionada por el Congreso Nacional en fecha 25 de diciembre de 1977; publicado en la Gaceta Oficial No.9460 de fecha 11 de febrero de 1978); El Tribunal Contencioso Tributario administrando justicia, en nombre de la República y por autoridad de la Ley, y en mérito de los artículos del Código Tributario y de la Constitución precitados, así como el artículo 8 de la Convención Interamericana Sobre Derechos Humanos, suscrita en San José, Costa Rica en fecha 22 de noviembre de 1969. FALLA: Primero: Se declara la inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 de la Ley 11-92 del 16 de mayo de 1992; (Sentencia del TCT, de fecha 9 de enero de 1998, Boletín del TCT No.4, pág.9; Ver también Sentencia del TCT, de fecha 23 de julio de 1999, Boletín del TCT No.7, pág.110).

Posteriormente, en el año 2000, también nuestra Suprema Corte de Justicia declaró inconstitucional el pago previo o *solve et repete*, expresando lo siguiente:

“Considerando, que con respecto a lo planteado por la recurrente en la segunda parte de su primer medio, el estudio del fallo impugnado revela que en el mismo se expresa lo siguiente: “que conforme lo prescrito, por el artículo 3 de la Constitución precitado, “La República Dominicana reconoce y aplica las normas del Derecho Internacional General y Americano en la medida en que sus poderes públicos los hayan adoptado”; que la República es signataria de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en San José, de Costa Rica, en fecha 22 de noviembre del 1969 y ratificada por el Congreso Nacional, mediante Resolución No.739, promulgada por el Poder Ejecutivo en fecha 25 de diciembre de 1977, que en su artículo 8 dice lo siguiente en su parte capital: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal, o de cualquier otro carácter.” Esta disposición es concordante con la disposición constitucional contenida en el artículo 8, ordinal 2, acápite j de la Constitución de la República que reza: “Nadie podrá ser juzgado sin haber sido oído o debidamente citado, ni sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa”. Es claro que

vulnerar esta disposición constitucional, sería colocar al recurrente en estado de indefensión, lo cual es violatorio de la Constitución y de la norma consagrada en el artículo 8 precitado de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Acta o Pacto de San José, de la cual somos signatarios)”;

Considerando, que de lo transcrito precedentemente se desprende, que contrario al criterio de la recurrente, las motivaciones de la sentencia impugnada justifican plenamente lo decidido en el sentido de que el “*Solve et repete*” coloca al contribuyente de un estado de indefensión, situación que trata de remediar precisamente el artículo 8, ordinal 2, acápite j de la Constitución, así como el artículo 8, parte capital, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, texto que, al igual que el anterior, trata de las garantías judiciales y que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico, ya que dicho convenio fue firmado por la República Dominicana, el 7 de septiembre del 1977 y ratificado por el Congreso Nacional, el 25 de diciembre del mismo año, mediante Resolución No.739, por lo que este aspecto del primer medio también carece de fundamento y procede desestimarlos; Considerando, que en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido de que el Tribunal *a-quo*, ha hecho una interpretación inconsistente de los artículos 8, ordinal 5 y 100 de la Constitución al declarar la inconstitucionalidad del “*Solve et repete*”, en la sentencia impugnada se expone al respecto lo siguiente: “que tal como expresa la recurrente, el artículo 143 del Código Tributario, consagradorio del “*Solve et repete*” luce discriminatorio y contrario al principio constitucional contenido en el artículo 100 de nuestro estatuto fundamental, que condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos, discriminación que adquiere mayor relevancia cuando se infiere de la consagración de un texto legal, motivo por el cual el tribunal sustenta el criterio de su inconstitucionalidad al condicionar la admisibilidad del recurso a la previa consignación o pago del importe íntegro de los impuestos, tasas, recargos, etc., lo que implícitamente entraña una manifiesta desigualdad entre aquellos que se encuentran en posición de ejercitar la acción legal por el simple hecho de haber consignado la cantidad o suma requerida por la Administración Tributaria, frente a aquellas que aún en la hipótesis de que sus pretensiones pudiesen resultar fundamentadas, tienen vedado el acceso a los órganos jurisdiccionales por no poder cumplir con la exigencia del previo pago, así como impedido de la tutela

judicial efectiva, es decir, asumiendo el criterio al respecto de la Corte Constitucional Italiana (el derecho de defensa resulta condicionado por el mayor o menor grado de disponibilidad económica del recurrente) lo que crea una irritante e injusta desigualdad, contraria al canon constitucional que prescribe: “La ley es igual para todos: no puede ordenar más de lo que es justo y útil para la comunidad, ni puede prohibir más que lo que le perjudica”;

Considerando, que de lo que se acaba de copiar se infiere que el Tribunal *a-quo* interpretó correctamente el artículo 8, ordinales 2 y 5 de la Constitución de la República, al considerar que el artículo 143 del Código Tributario, que consagra el “*Solve et repete*”, o sea, el pago previo de los impuestos, como condición para ejercer el recurso ante ese tribunal, viola dicho precepto constitucional, ya que sin lugar a dudas, tal exigencia constituye una restricción al ejercicio de las acciones y recursos creados por la ley, lo que vulnera los principios del derecho de defensa, el de la igualdad de todos ante la ley y el de libre acceso a la justicia en el que toda persona perjudicada por una decisión tiene derecho a quejarse ante los jueces superiores, los cuales constituyen pilares esenciales del régimen democrático, consagrados por el citado artículo 8, ordinal 2, acápite j y 5 de la Constitución; que, por otra parte, esta Corte considera que la exigencia del *Solve et repete*, constituye una limitante al libre acceso a la justicia y por consiguiente quebranta la igualdad de todos ante la ley, puesto que esta exigencia del artículo 143 coloca a los recurrentes ante la jurisdicción contencioso tributaria en una situación de franca desigualdad, al invertir las reglas habituales del proceso y condicionar la admisión de sus recursos, a que previamente hayan satisfecho el pago de las diferencias de impuestos liquidadas por la Administración Tributaria, lo es obviamente luce discriminatorio y contrario a los preceptos constitucionales correctamente interpretado por el Tribunal *a-quo* en su sentencia; Considerando, que si bien es cierto el alegato de la recurrente en el sentido de que, según lo previsto por el artículo 9, acápite e) de la Constitución, toda persona está obligada a contribuir para las cargas públicas, en proporción a su capacidad contributiva, no es menos cierto, que esta obligación no puede constituirse en un valladar para el ejercicio de los derechos fundamentales que tiene la misma, ni puede ir esta contribución contra tales derechos, a los cuales violenta el requisito del pago previo, como son, el derecho de defensa, el de la igualdad ante la ley y libre acceso a la justicia, los que indudablemente ocuparían en la

sociedad un plano inferior al deber de contribuir que tiene toda persona en proporción a su capacidad, de mantenerse la exigencia del “pague y después reclame”;

Considerando, que también aduce la recurrente que el “*Solve et repete*” no es óbice al libre acceso de la justicia, porque el Código Tributario lo exige bajo condición de reembolso; que, contrariamente a ese criterio de la recurrente, esta Corte entiende que la existencia del reembolso no justifica la obligación del pago previo para tener acceso a la jurisdicción contencioso tributaria, puesto que, resulta obvio que su recurso obedece a su conformidad con el cobro pretendido y el hecho de que se le exija el pago previo, limita su libre acceso a discutir su caso por ante esa jurisdicción, a la vez que condiciona su derecho de defensa, independientemente de que se le garantice el reembolso si obtiene ganancias de causa, por lo que, en consecuencia los alegatos de la recurrente en la segunda parte de su primer medio, carecen de fundamento y deben ser desestimados; Considerando, que en la tercera y última parte de su primer medio la recurrente expresa, que el Tribunal *a-quo* al declarar en su sentencia la inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, ha desconocido la potestad legislativa absoluta que le confiere la Constitución al Congreso Nacional, en los ordinales 1 y 23 del artículo 37, de “establecer los impuestos y determinar el modo de su recaudación” y de “legislar acerca de toda materia...”, por lo que resulta incontestable que dichos textos le confieren al legislador la facultad de fijar las normas procesales aplicables en materia jurídico tributaria, el modo de recaudación impositiva y que el pago previo constituye a la vez, tanto una formalidad de procedimiento, como un mecanismo legal de recaudación a fin de asegurar el cobro íntegro y oportuno de los valores impositivos adecuados a la Administración Tributaria;

Considerando, que en relación a lo que alega la recurrente anteriormente esta Suprema Corte de Justicia sostiene el criterio de que la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, no desconoce la exclusiva atribución del Congreso arriba citada, ya que si bien es cierto que ese Poder del Estado está facultado para la función legislativa, no es menos cierto que la misma debe ser ejercida de acuerdo a los preceptos constitucionales, dentro de los cuales figuran los que le reconocen a toda persona una serie de prerrogativas y facultades, que son inherentes a la misma, por lo que cualquier ley emanada del Congreso Nacional en ejercicio de esta atribución, debe

respetar esos derechos individuales, ya que lo contrario, como en el caso de los artículos 80, 143 y 63 del Código Tributario, se estaría en presencia de un desconocimiento de los preceptos constitucionales consagrados por el artículo 8, ordinal 2, acápite j y ordinal 5, lo que está sancionado con la nulidad de dichos artículos del Código Tributario, por ser contrarios a la Constitución, conforme lo establece el artículo 46 de la misma; que esta Corte considera que dichos textos fueron interpretados correctamente por el Tribunal *a-quo* en su sentencia; en consecuencia procede rechazar el primer medio de casación invocado por la recurrente, por improcedente y mal fundado. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.982; Sentencia de la SCJ, de fecha 7 de marzo del 2001, B.J. No.1084, pág.588)

Desde entonces el *solve et repete* o pago previo para recurrir ha sido declarado y mantenido como inconstitucional, tanto por el Tribunal Superior Administrativo como por la Suprema Corte de Justicia, y ya nadie alega lo contrario.

Subsección V

Otras Condiciones de Forma

Según vimos cuando se estudió el Tribunal Superior Administrativo la ley exige varias condiciones de formas que son esenciales para poder interponer un recurso o acción ante este Tribunal, como son:

- 1) Instancia por Escrito.
- 2) Ministerio de Abogado.
- 3) Constitución de Domicilio.
- 4) Agotar Recursos Administrativos.
- 5) Que se trate de un Acto Recurrible.
- 6) Tener Derecho y Calidad para Actuar.
- 7) Tener Interés para Actuar.
- 8) Anexar o Transcribir Acto Recurrido.
- 9) Exponer los Hechos y el Derecho.

10) Exponer las Conclusiones Articuladas.

11) Observar Formalidades.

12) Respetar el Plazo.

Pues bien, todas las formalidades antes indicadas deben cumplirse para la validez del Recurso Contencioso Tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo, a pena de inadmisión por violación al Principio de Legalidad de las Formas.

En razón de que todos estos requisitos o condiciones de forma fueron estudiados cuando analizamos el Tribunal Superior Administrativo nos remitimos a ese estudio para una mayor ampliación y conocimiento de estas condiciones de forma.

CAPÍTULO III

Recurso de Retardación

I.- Generalidades.

De acuerdo con los artículos 139 y 140 del Código Tributario la Administración Tributaria cuenta con un plazo de 90 días para decidir toda reclamación de Reconsideración. Pero suele suceder que el contribuyente haya elevado un recurso administrativo de reconsideración o reclamación y teniendo este interés en que su caso se conozca con rapidez, el organismo encargado de decidirlo no muestre interés en fallarlo o no lo falle dentro de estos 90 días. Para estos casos la ley establece el Recurso de Retardación, que le permite al contribuyente que se ve lesionado en sus intereses por una actitud incomprensible de tardanza por parte de la Administración, recurrir por ante la jurisdicción contenciosa administrativa para que esta se avoque en el conocimiento del caso y lo decida. El Código Tributario, previendo tales situaciones, estableció normas respecto del Recurso de Retardación.

Así sucede, por ejemplo, en materia de aduanas cuando un contribuyente importa mercancías. De acuerdo con nuestro régimen jurídico que rige las Aduanas hasta que ese importador no pague los impuestos de importación de tales mercancías, las mismas permanecen bajo la guarda de las Aduanas, no pudiendo el importador retirarlas. En razón de que dicho importador puede no estar de acuerdo con los impuestos que Aduanas quiere cobrarle, puede verse precisado a elevar un recurso de reconsideración ante la misma Aduana. Como es lógico, y para evitar que las mercancías se vayan a dañar con el tiempo, además del costo financiero que implica no poder utilizar dichas mercancías, el importador tiene sumo interés en que su caso se conozca con prontitud. Sin embargo, y no obstante la urgencia del importador, podría acontecer que la Administración Tributaria no decida oportunamente sobre el recurso que se le ha presentado o se tarde más tiempo de lo prudente.

Para casos como el anterior la ley establece el Recurso de Retardación, que le permite al contribuyente que se ve lesionado en sus intereses por una actitud incomprensible de tardanza por parte de la Administración, de recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo para que este se avoque en el conocimiento del caso y lo decida. Por tanto, el Recurso de Retardación tiene como finalidad instituir una vía legal para que el interesado pueda acudir por ante los tribunales en aquellos casos en que por demoras o tardanzas injustificadas la Administración no dictare resolución definitiva dentro de un plazo razonable.

En la República Dominicana el Recurso de Retardación se encuentra regulado por las siguientes disposiciones:

1) El artículo 139 del Código Tributario dispone que la Administración Tributaria deberá conocer en un plazo no mayor de 90 días toda reclamación de Reconsideración dentro de la Administración o de los órganos administradores de impuestos, a partir del cual quedará abierto el Recurso de Retardación ante la jurisdicción contenciosa.

2) Por su parte, el artículo 140 del mismo Código, modificado por la Ley No.227-06, del año 2006, sobre Autonomía de la Dirección General de Impuestos Internos, señala lo siguiente: "Artículo 140. Del Recurso de Retardación. 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. Un su único párrafo agrega 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."

II.- Distinción Necesaria entre Retardación y Amparo Tributario.

Dispone el artículo 140 del Código Tributario, modificado por la Ley No.227-06, del año 2006, sobre Autonomía de la Dirección General de Impuestos Internos, que procederá el Recurso de Retardación 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. Un su único párrafo este artículo 140 agrega que procederá también el recurso cuando la Administración no dictare resolución definitiva en el término de 3 meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente.

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

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

b) Cuando la Administración no dictare resolución definitiva en el término de 3 meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente.

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

En efecto, señala el artículo 187 del Código Tributario que “procederá el Recurso de Amparo 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.” Como puede observarse la primera parte del artículo 140, que supuestamente se refiere al Recurso de Retardación, es exactamente igual al contenido del artículo 187, que se refiere al recurso de Amparo Tributario.

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

del artículo 140 debe ser estudiada, analizada y aplicada, no en base al artículo 140 ni como recurso de retardación, sino en base al artículo 187, como recurso de amparo tributario. En atención a la explicación anterior, consideraremos como inexistente para este estudio la primera parte del artículo 140 del Código Tributario y en tal sentido en lo referente al recurso de retardación sólo entenderemos como válida la segunda parte de este artículo 140.

El tribunal ha señalado que *en contra de la inercia del Fisco en resolver sobre peticiones, como es una solicitud de certificación, procede el Recurso de Amparo Tributario, no el Recurso de Retardación.* (Sentencia del TCT, de fecha 21 de mayo del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.183). Asimismo, ha establecido que *cuando al Fisco se le hace una petición de que declare prescrita una acción y el Fisco no responde, procede el Recurso de Amparo Tributario, no el de Retardación.* (Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003)

III.- Requisitos para el Recurso de Retardación.

Señala la segunda parte del artículo 140 del Código Tributario que el Recurso de Retardación procede cuando la Administración Tributaria no dictare resolución definitiva en el término de 3 meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente, lo cual está en sintonía con el artículo 139 del mismo Código, que dispone que la Administración Tributaria deberá conocer en un plazo no mayor de 90 días, toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los órganos administradores de impuestos, a partir del cual quedará abierto el recurso por ante el Tribunal Superior Administrativo. No obstante, sabemos que no es lo mismo 3 meses que 90 días, pues los cálculos se hacen de manera diferente. Ante una diferencia de cómputo debe favorecerse el plazo mayor.

El Recurso de Retardación, por tanto, tiene como finalidad instituir una vía legal en favor de los contribuyentes para que estos puedan acudir al Tribunal Superior Administrativo en aquellos casos en que por demoras o tardanzas injustificadas la Administración Tributaria apoderada de un Recurso de Reconsideración no adopte resolución definitiva dentro del plazo de 3 meses. De acuerdo con lo anterior, podríamos afirmar que para el Recurso de Retardación se requiere de las siguientes condiciones o requisitos:

1) Que se trate de Tardanzas en Decidir de manera Definitiva un Recurso de Reconsideración o Reclamación.

El Recurso de Retardación solo procede cuando la Administración Tributaria apoderada de un recurso de reconsideración o reclamación no dictare resolución definitiva durante el término de 3 meses después de haber sido apoderada y siempre que el retraso en decidir no se deba a que el trámite no ha sido agotado o se haya paralizado por culpa del recurrente.

El texto del artículo 140 es muy claro al referirse únicamente a toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los órganos administradores de impuestos, de lo cual se infiere que debe tratarse de atraso en decidir sobre un recurso de reconsideración o reclamación y no de atraso en cualquier otro acto o trámite, para lo cual existe el recurso de amparo tributario.

Sobre este particular el Tribunal Superior Administrativo ha dicho que *el único requisito exigido es que se demuestre la tardanza de la entidad en falta. No es necesario requerir la causa de la demora.* (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.006-2008, de fecha 31 de julio del 2008)

2) Que el Atraso sea Superior a Tres Meses.

Según se explicó el Recurso de Retardación procede por tardanza o demora en resolver sobre un recurso de reconsideración o reclamación. Para el Código Tributario existe tardanza o demora después de transcurrir 3 meses sin que la Administración Tributaria haya adoptado una resolución definitiva acerca del recurso de reconsideración que ha sido sometido, y siempre y cuando haya estado agotado el trámite, o cuando pendiente éste el mismo se paralice sin culpa del recurrente por un término igual de 3 meses. No obstante, aunque el artículo 139 hable de 90 días y el 140 de 3 meses, entendemos que ante dos disposiciones legales distintas el cómputo del plazo debe favorecer el plazo mayor.

IV.- Plazo para el Recurso de Retardación.

El párrafo único del artículo 140 del Código Tributario señala que procederá el Recurso de Retardación “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.” Por otra parte, el artículo 139 del mismo 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.”

Sin embargo, en ninguna parte este artículo 140 del Código Tributario establece cuál es el plazo para interponer el Recurso de Retardación después de que han vencido los “tres meses” a que se refiere el artículo 140 del Código, lo que implica que el tribunal tendrá que decidir entre las siguientes opciones:

1) Entender que después de transcurrir los 3 meses referidos el interesado puede interponer su Recurso de Retardación ante el Tribunal en cualquier momento que lo desee; o

2) Entender que después de transcurrir los 3 meses indicados en los artículos 139 y 140 el interesado solo tiene un plazo de 30 días para interponer su Recurso de Retardación ante el Tribunal, en atención al artículo 144 del Código Tributario que establece 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.”

Aunque lo consideramos un abuso legal y preferimos el plazo indefinido a que hemos hecho referencia, pues muchas veces el interesado desea por voluntad propia darle al Fisco un tiempo prudente y más amplio de 3 meses para decidir su Recurso de Reconsideración, parece ser que la intención del legislador fue la de establecer un plazo de 30 días para interponer el Recurso de Retardación, luego de vencer los 3 meses a que se refieren los artículos 139 y 140 del Código Tributario. Sin embargo, este plazo de 3 meses para fallar que tiene el Fisco puede ampliarse por los plazos adicionales solicitados por el recurrente y concedidos por el Fisco. Además, este plazo de 3 meses puede también ampliarse hasta que esté agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara por culpa del recurrente.

Por lo tanto, y conforme a las disposiciones legales analizadas debe inferirse que a partir de esos 3 meses indicados, más los plazos adicionales que procedan según la ley, es cuando empieza a correr el plazo de 30

días para recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo, en caso de un Recurso de Retardación.

Sin embargo, puede suceder que por alguna razón el interesado no haya elevado su Recurso de Retardación en tiempo oportuno, quedando el fallo del asunto en manos del Fisco y que por alguna razón el Fisco tampoco falle el Recurso de Reconsideración en tiempo prudente. Para evitar que el Fisco pueda seguir guardando silencio administrativo en perjuicio del interesado, podría interponerse un Recurso de Amparo Constitucional bajo el argumento de que se estaría violando el derecho a la justicia, el debido proceso y el derecho de defensa.

V.- Jurisprudencias sobre Retardación.

1) Competencia del Tribunal.

El Tribunal Superior Administrativo es competente para conocer de un Recurso de Retardación en contra de Aduanas por ésta no dictar resolución en el plazo establecido. El Tribunal se avoca a conocer el fondo del asunto. (Sentencia del TSA, de fecha 23 de junio del 1983, Boletín del TSA No.72, pág.220)

2) Casos en que Procede.

El Recurso de Retardación procede cuando la Administración Tributaria no dicte Resolución definitiva en el término establecido, después de agotado el trámite o cuando se paralice sin culpa del recurrente. (Sentencia del TCT No.066-2006, de fecha 20 de septiembre del 2006; Sentencia del Pleno del TCT No.037-2007, de fecha 1 de junio del 2007)

3) Plazo para Interponerse.

a) Cuando se ha concedido un plazo para un escrito ampliatorio, el plazo para interponer el Recurso de Retardación se inicia con el término del plazo para el escrito ampliatorio. (Sentencia del TSA, de fecha 11 de agosto de 1988, Boletín del TSA No.77, pág.182).

b) El Recurso de Retardación debe interponerse dentro de los Treinta (30) días siguientes al Vencimiento de los Tres (3) Meses de haberse interpuesto

el Recurso de Reconsideración. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.059-2007, de fecha 27 de diciembre del 2007)

4) Demora o Inercia

a) Para que se considere que hubo demora o inercia debe haber transcurrido el plazo para decidir el recurso. (Sentencia del TCT, de fecha 18 de abril del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.83).

b) Demora Excesiva. En el Recurso de Retardación la demora excesiva equivale al plazo dado por la ley para fallar. (Sentencia del TCT No.066-2006, de fecha 20 de septiembre del 2006)

c) Prueba de la Demora. Como Prueba de sus Alegatos, previo al Recurso de Retardación, el recurrente debe Poner en Mora al Fisco para que falle el Recurso. (Sentencia del TSA, de fecha 11 de agosto de 1988, Boletín del TSA No.77, pág.183). El único requisito exigido es que se demuestre la tardanza de la entidad en falta. No es necesario requerir la causa de la demora. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.006-2008, de fecha 31 de julio del 2008)

5) Avocación. Desapoderamiento del Fisco.

El Recurso de Retardación desapodera a la Administración Tributaria de decidir el Caso para ser conocido y decidido por el Tribunal. (Sentencia del TCT, de fecha 18 de abril del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.85; Sentencia del TCT No.066-2006, de fecha 20 de septiembre del 2006; Sentencia del TCT No.075-2006, de fecha 12 de diciembre del 2006)

6) Improcedencia del Solve et Repete

Para un Recurso de Retardación No procede el Solve et Repete, por ser Inconstitucional. (Sentencia del TCT No.066-2006, de fecha 20 de septiembre del 2006)

7) No Pedir Información sobre Causas de la Demora

En el Recurso de Retardación la demora excesiva equivale al tiempo fijado por la ley para decidir. El Tribunal no debe solicitarle al Fisco información sobre la causa de la demora. (Sentencia del TCT No.066-2006, de fecha 20 de septiembre del 2006)

CAPÍTULO IV

Recurso de Amparo Tributario

I.- Generalidades.

De acuerdo con *Jarach* el Recurso de Amparo Tributario “consiste en requerir la intervención del tribunal en el caso en que una persona física o jurídica se vea perjudicada en el normal ejercicio de un derecho o actividad por demora excesiva de los empleados administrativos en realizar un trámite o diligencia a cargo de la DGI.” (Finanzas Públicas y Derecho Tributario).

Con respecto a la legislación dominicana la procedencia del Recurso de Amparo Tributario es indiscutible para todas las áreas de la tributación, más aún a partir de la entrada en vigencia del Código Tributario que expresamente contempló esta figura para los asuntos relativos a los tributos internos nacionales, y posteriormente la Ley No.226-06, de Autonomía de Aduanas, reguló sus recursos jurisdiccionales de Aduanas conforme al Código Tributario, incorporando esta figura jurídica a la materia aduanera.

En este sentido, el artículo 187 del Código Tributario expresa que “procederá el Recurso de Amparo 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.”

Aunque el Código Tributario no habla de “Recurso de Amparo Tributario” sino solo de “Recurso de Amparo”, en realidad la doctrina dominicana y la jurisprudencia se han encargado de llamarlo como “Recurso de Amparo Tributario” como forma de distinguirlo del Recurso de Amparo Constitucional.

II.- Retardación, Amparo Constitucional y Amparo Tributario.

En la primera parte del artículo 140 del Código Tributario, modificado por la Ley No.227-06, del año 2006, sobre Autonomía de la Dirección General de Impuestos Internos, se estableció un error al señalar que procederá el Recurso de Retardación 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.”

Sin embargo, lo correcto era señalar que en los casos indicados en la referida primera parte del artículo 140, el recurso procedente no era Retardación, sino el Recurso de Amparo Tributario, tal y como señala el artículo 187 del mismo Código Tributario, al expresar textualmente lo mismo y señalar que “procederá el Recurso de Amparo 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.”

Como puede observarse, la primera parte del artículo 140, que supuestamente se refiere al recurso de retardación, es exactamente igual al contenido del artículo 187, que se refiere al recurso de amparo tributario. En consecuencia, debemos considerar que tanto la primera parte del artículo 140 del Código Tributario y el artículo 187 del mismo Código, al tener igual texto, se refieren ambos al Recurso de Amparo Tributario.

A) Retardación y Amparo Tributario.

La diferencia entre Recurso de Retardación y Recurso de Amparo Tributario consiste en que mientras con el Recurso de Retardación se interpone un recurso ante el tribunal en contra de los atrasos incurridos por la Administración Tributaria en decidir sobre un Recurso de Reconsideración o Reclamación, con el Recurso de Amparo Tributario se eleva un recurso ante el tribunal en contra de los atrasos incurridos por la Administración Tributaria en decidir sobre “peticiones o en

realizar cualquier trámite o diligencia,” que no se refieran a un recurso de reconsideración o reclamación.

En este sentido, el Recurso de Amparo Tributario no procede en los casos en que la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre un recurso administrativo, como sería un recurso de reconsideración, sino que en estos casos procede un Recurso de Retardación por ante el Tribunal Superior Administrativo. En efecto, el párrafo único del artículo 140 del Código Tributario, modificado por la Ley No.226-06, de Autonomía de la DGII, dispone, refiriéndose al Recurso de Retardación, que “procederá también el recurso cuando la Administración no dictare resolución definitiva en el término de tres (3) meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente.”

De esta manera, mientras el Recurso de Retardación procede cuando la Administración Tributaria no dicte resolución definitiva en un plazo de 3 meses, en relación a un recurso de reconsideración, el Recurso de Amparo Tributario procede cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver acerca de peticiones, trámites y diligencias.

B) Amparo Tributario y Amparo Constitucional.

El Recurso de Amparo Tributario se distingue del Recurso de Amparo Constitucional en que mientras el Recurso de Amparo Tributario, regulado por el artículo 140 del Código Tributario, se eleva en contra de las demoras incurridas por la Administración Tributaria en decidir sobre “peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia,” el Recurso de Amparo Constitucional, regulado por el artículo 72 de la Constitución y la Ley No.137-11 (Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales), se interpone para exigir que el Fisco respete los derechos constitucionales de los contribuyentes, ya sea evitando un daño potencial, suspendiendo un proceso inconstitucional o restablecimiento un derecho esencial que le es vulnerado.

Sin embargo, es importante resaltar que en el Recurso de Amparo Tributario también se trata de la violación de derechos constitucionales, causados por empleados y funcionarios de la Administración Tributaria que de manera arbitraria o injustificada causan demoras excesivas en

resolver sobre peticiones, trámites y gestiones, lo cual causa un perjuicio real o potencial al interesado. En efecto, ha sido juzgado por nuestro Tribunal Superior Administrativo *que la demora de la Administración Tributaria en decidir el asunto no puede colocar al recurrente en un estado de indefensión, situación que resulta inadmisibles en un Estado de Derecho.* (Sentencia del TCT No.013-2006, de fecha 14 de marzo del 2006; Sentencia del TCT No.014-2006, de fecha 14 de marzo del 2006; Sentencia del TCT No.015-2006, de fecha 14 de marzo del 2006) y que la inercia que tiene la Administración Tributaria en resolver el expediente de que se trata, *“resulta ser una demora arbitraria e injustificada, y constituyendo un desconocimiento a los principios constitucionales, pues la inercia de la Administración Tributaria deviene en una manifiesta violación de los derechos y garantías constitucionales de los recurrentes.”* (Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003)

En consecuencia, y a diferencia del Recurso de Amparo Constitucional que procura el respeto y protección de los derechos constitucionales del individuo, procurando la suspensión inmediata de procesos inconstitucionales o el inmediato restablecimiento de derechos vulnerados, en el Recurso de Amparo Tributario el interesado recurre ante el tribunal para solicitar que se le exija a la Administración Tributaria el cumplimiento oportuno de un trámite o diligencia a cargo de la misma, bajo el supuesto de que dicho organismo ha incurrido en demoras excesivas en resolver y tal actitud le está causando un perjuicio al particular.

III.- Casos en que Procede el Amparo Tributario.

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

Las condiciones para que proceda un Recurso de Amparo Tributario por ante el tribunal son las siguientes:

- 1) Administración Tributaria.
- 2) Demoras Excesivas.

- 3) Peticiones, Trámites o Diligencias.
- 4) Perjuicio a los Interesados.
- 5) Que No Existan Plazos o Procedimientos Especiales.
- 6) Que No Existan Otros Recursos o Vías Legales.
- 7) Presentación de Escritos Urgiendo el Trámite.

Veamos a continuación con más detalles cada uno de estos aspectos del Recurso de Amparo Tributario:

A) Administración Tributaria.

Dispone el párrafo del artículo 30 del Código Tributario, que “la administración de los tributos y la aplicación de este Código y demás 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.” En este sentido, el concepto de “Administración Tributaria” comprende la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas.

Sin embargo, el artículo 1 de la Ley No.226-06, de fecha 19 de junio del 2006, sobre Autonomía de la Dirección General de Aduanas, estableció en su párrafo III 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.”

Asimismo, el artículo 19 de la indicada Ley No.226-06 modificó los artículos 185 y 186 de la Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas, para que digan del siguiente modo:

“Art. 185. Si el interesado no estuviere conforme con la decisión rendida en reclamación ante el Director General, podrá recurrir ante el Tribunal Superior Administrativo.”

“Art. 186. Dicho recurso contencioso tributario, 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.

“Párrafo. Tiene competencia especial y exclusiva para conocer de todo recurso de amparo relacionado con la presente ley el Tribunal Superior Administrativo, bajo los términos expresados en el artículo 25.1 de la Convención Americana de los Derechos Humanos, en los casos en que cualquier persona se considere lesionada en sus derechos y libertades fundamentales por una actuación de la Dirección General de Aduanas, siempre y cuando la persona haya agotado las vías previas puestas a su alcance.”

Por otra parte, el párrafo único del artículo 30 del Código Tributario dispone 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.” En este sentido, conviene indicar que de acuerdo con el Código Tributario el Ministerio de Hacienda no es un órgano de la Administración Tributaria, sino un órgano encargado de 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.

En consecuencia, para los efectos del Código Tributario únicamente las Direcciones Generales Impuestos Internos y de Aduanas pueden ser consideradas como Administración Tributaria.

B) Demoras Excesivas.

En el desempeño de sus actividades es normal que los contribuyentes tengan que acudir constantemente a la Administración Tributaria, haciendo peticiones o pedidos, como por ejemplo una solicitud de inscripción en el Registro Nacional de Contribuyentes, la emisión de una Consulta, la emisión de una Certificación, solicitud de autorización o licencia para una actividad y otras.

Al recibir la petición, trámite o diligencia la Administración Tributaria debe procesarla y dar respuesta a la misma, dentro de un período de tiempo normal o razonable, pues la falta de respuesta adecuada al contribuyente le puede causar un perjuicio o ser un obstáculo para el libre y legal desempeño de sus actividades. Sin embargo, no toda

petición, trámite o diligencia es cumplida o respondida oportunamente por la Administración Tributaria. En razón de que esta inercia de la Administración Tributaria en cumplir oportunamente con las peticiones, trámites o diligencias de los particulares le puede ocasionar a estos serios perjuicios, la ley les otorga un recurso especial, denominado Recurso de Amparo Tributario, para exigir por ante el tribunal que se ordene al Fisco agilizar el trámite o diligencia.

Mediante distintas sentencias el Tribunal Superior Administrativo ha sido juzgado que *la demora de la Administración Tributaria en decidir el asunto no puede colocar al recurrente en un estado de indefensión, situación que resulta inadmisibles en un Estado de Derecho.* (Sentencia del TCT No.013-2006, de fecha 14 de marzo del 2006; Sentencia del TCT No.014-2006, de fecha 14 de marzo del 2006; Sentencia del TCT No.015-2006, de fecha 14 de marzo del 2006)

Cuando la ley señala el tiempo dentro del cual la petición, trámite o diligencia debe cumplirse, se supone que la Administración debe cumplir dentro del tiempo indicado por la ley; en caso contrario, transcurrido el tiempo establecido, procede el Recurso de Amparo Tributario. Sin embargo, en razón de que existen muchas y distintas peticiones, trámites o diligencias y de que no todas pueden cumplirse dentro de un igual período de tiempo, en ocasiones la ley no fija un término para cumplir con las mismas, sino que establece conceptos jurídicos indeterminados como los de “plazo normal”, “demoras excesivas”, etc., dejando al tribunal en libertad de apreciar cada caso en concreto y decidir qué es normal y qué es excesivo.

Es así como el artículo 187 del Código Tributario no señala un término para resolver ni define lo que debe entenderse por “demoras excesivas”, quedando a plena potestad del tribunal analizar cada caso en especial y determinar si en ese caso específico existen o no demoras excesivas en resolver. A su vez se entiende que la demora excesiva debe ser causada u originada por actuaciones u omisiones de la propia Administración Tributaria, sin que el contribuyente haya realizado actuaciones tendentes a obstaculizar al Fisco en el cumplimiento de sus funciones.

Por eso el tribunal apoderado de un Recurso de Amparo Tributario debe analizar si existen verdaderas razones para admitir dicho recurso y considerar si las demoras son injustificadas, arbitrarias o causadas por

la Administración Tributaria o por el interesado. De esta manera, ha sido juzgado que *la inercia que tiene en resolver el expediente de que se trata, no puede resultar en "una demora arbitraria e injustificada."* (Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003)

Pero, qué tiempo es prudente para ser catalogado como demora excesiva? El párrafo único del artículo 140 del Código Tributario, al referirse al Recurso de Retardación por demoras excesivas en resolver sobre un recurso de reconsideración o reclamación, considera prudente "el término de tres (3) meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente éste, se paralizara sin culpa del recurrente." Sin embargo, tratándose de un Recurso de Amparo Tributario sobre peticiones, trámites y diligencias no resueltas el Tribunal Superior Administrativo no toma en cuenta este término de 3 meses, sino el tipo o naturaleza del acto de que se trata, pudiendo considerar como demora excesiva distintos términos, que van desde días hasta meses.

No obstante, se entiende que para que el contribuyente tenga derecho a un Recurso de Amparo Tributario la demora excesiva debe ser imputable al Fisco, causada u originada por actuaciones u omisiones de la propia Administración Tributaria, sin que el contribuyente haya realizado actuaciones tendentes a obstaculizar al Fisco en el cumplimiento de sus funciones.

En efecto, podría suceder, incluso, que por alguna razón el contribuyente tenga interés en que el asunto salga del ámbito de la competencia normal de la Administración Tributaria, para que sea conocido por el Tribunal Superior Administrativo. Sin embargo, cualquier Recurso de Amparo Tributario debe resultar improcedente si no existen verdaderas razones para la validez del mismo. Es por eso que el tribunal apoderado de un Recurso de Amparo Tributario debe primero analizar si existen o no verdaderas razones para admitir dicho recurso, pues no se debe poner a cargo de un tribunal un asunto de la exclusiva competencia de la Administración Tributaria, a menos que esta, por sus propias actuaciones, negligencias u omisiones vulnere los derechos del contribuyente a obtener una rápida respuesta a sus trámites y peticiones, dando lugar a la procedencia de un Recurso de Amparo Tributario. En caso contrario, el tribunal apoderado debe simplemente declarar inadmisibile el recurso.

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

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

C) *Peticiones, Trámites o Diligencias.*

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

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

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

D) Perjuicio a los Interesados.

Para que el Recurso de Amparo Tributario proceda no basta con que la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver, sino que además es necesario que tales demoras puedan causar un perjuicio a los interesados. Este perjuicio puede ser real o potencial, pues el recurso persigue evitar un daño irreparable.

Es esta la razón por la cual más adelante el artículo 188 del Código Tributario, al referirse a la forma en que debe interponerse el Recurso de Amparo Tributario, expresa que el mismo debe especificar “el perjuicio que le pudiere ocasionar la demora” al recurrente, refiriéndose a un perjuicio futuro o potencial. No obstante, el perjuicio tiene que existir en ese momento o tener serias posibilidad de existir en un futuro próximo, lo cual implica que el perjuicio no debe ser hipotético. Corresponde al interesado probar la existencia de un perjuicio a sus intereses, ya sea real o potencial.

E) Que No Existan Plazos o Procedimientos Especiales.

El Anteproyecto de Código Tributario Dominicano distinguía dos tipos de procedimientos distintos:

1) Los Generales, dentro de los cuales se incluían las Actuaciones y Comparecencias por ante la Administración Tributaria, las Notificaciones, la Prueba, la Resolución y el Recurso Administrativo de Reconsideración; y,

2) Los Especiales, dentro de los cuales estaban el Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria, el Procedimiento de Repetición o Reembolso del Pago Indebido o en Exceso, el Procedimiento de Aplicación de Sanciones por Contravenciones Tributarias, el Procedimiento para Ordenar Medidas Conservatorias y el Mandamiento de Pago y Procedimiento de Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria.

El actual Código Tributario, no obstante, se apartó de esta clasificación de los procedimientos que hacía su Anteproyecto. Sin embargo, en la redacción del Código Tributario actual aparecen algunas disposiciones mal estructuradas que de manera errónea hacen recordar este intento de clasificación. Así pues, el Código no es claro respecto de esta distinción, pues en ninguna de sus partes se refiere a los procedimientos generales ni dice cuáles serían éstos y, sin embargo, en otras de sus partes sí se refiere a los procedimientos especiales. Por ejemplo, el Capítulo X del Código se titula “Procedimientos Administrativos Especiales”, dentro de los cuales se incluyen los mismos procedimientos especiales que establecía el Anteproyecto, es decir el Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria, el Procedimiento de Repetición o Reembolso del Pago Indebido o en Exceso, el Procedimiento de Aplicación de Sanciones por Contravenciones Tributarias, el Procedimiento para Ordenar Medidas Conservatorias y el Mandamiento de Pago y Procedimiento de Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria.

En razón de que la parte final del artículo 187 del Código Tributario establece que el Recurso de Amparo Tributario procede “siempre que no se trate de actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales” y en vista de que el Capítulo X del Código Tributario se titula “Procedimientos Administrativos Especiales”, podría interpretarse que el Recurso de Amparo Tributario no procede cuando se trata de peticiones, trámites o diligencias llevadas a efecto dentro de los procedimientos especiales, antes indicados, es decir relativos al Procedimiento de Determinación de la Obligación Tributaria, el Procedimiento de Repetición o Reembolso del Pago Indebido o en Exceso, el Procedimiento de Aplicación de Sanciones por Contravenciones Tributarias, el Procedimiento para Ordenar Medidas Conservatorias, el Mandamiento de Pago y el Procedimiento de Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria.

Sin embargo, como el Código no es claro, estas son puras suposiciones de nuestra parte, quizás sin asidero legal, y en realidad dicho recurso procede respecto de todos los procedimientos.

F) Que No Existan Otros Recursos o Vías Legales.

Aunque el artículo 187 del Código Tributario no lo dice expresamente, se entiende que el Recurso de Amparo Tributario es de

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

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

G) Presentación de Escritos Urgiendo el Trámite.

Dispone el artículo 188 del Código Tributario que la persona afectada interpondrá el Recurso de Amparo Tributario mediante una instancia en la cual especificará las gestiones realizadas y el perjuicio que le pudiere ocasionar la demora y que “presentará además copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite.” Ante tal disposición surge la siguiente interrogante: ¿Es condición indispensable que para tener derecho al Recurso de Amparo Tributario el interesado, antes de incoar su recurso, le haya presentado un escrito a la Administración Tributaria en demora, solicitándole o urgiéndole acelerar el trámite o por el contrario esta disposición se refiere a aquellos posibles escritos que de manera opcional haya presentado el interesado?

A nuestro entender es el artículo 187 del Código Tributario el que señala todos los requisitos esenciales para que pueda incoarse este recurso. El artículo 188 solo indica el procedimiento. No obstante, este artículo 188 no es claro, dejando abierta la duda, por lo cual optamos por considerar que no se trata de un requisito obligatorio o indispensable tener que solicitarle al Fisco que agilice el trámite. Basta con la demora excesiva y el perjuicio, sin necesidad de que el interesado tenga que

enviarle escritos a la Administración Tributaria requiriéndole a esta que cumpla con sus deberes.

IV.- Procedimiento para Interponer el Recurso.

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

El Recurso de Amparo Tributario se interpone ante la jurisdicción contenciosa administrativa mediante una simple instancia, la cual debe ser suscrita por un abogado, ya que el artículo 180 del Código Tributario consagra que “en todos los casos los particulares tendrán que estar representados por abogados en los procedimientos ante el Tribunal Superior Administrativo.” En la misma se deben detallar los datos del interesado, especificar todas las gestiones que hasta la fecha han sido realizadas en el organismo administrativo contra el cual se recurre, explicar en qué consiste la demora excesiva y el perjuicio real o potencial que el recurrente puede experimentar por la demora. El interesado debe, además, cumplir con todas las condiciones de formas requeridas para interponer recursos o acciones por ante el Tribunal Superior Administrativo, antes estudiadas.

Asimismo, el artículo 188 del Código Tributario señala que anexo a la instancia del Recurso de Amparo Tributario, el interesado deberá dar copia de todos aquellos escritos mediante los cuales le solicitó a la Administración Tributaria agilizar las gestiones o trámites. No obstante, tal y como indicamos más arriba, entendemos que no es obligatorio que el interesado le haya presentado escritos a la Administración Tributaria urgiéndola a terminar con la demora y cumplir con sus deberes. Ahora bien, en caso de que haya hecho estos escritos, el interesado deberá anexar copia de estos a su instancia. Como puede observarse, se trata de un procedimiento sumario, pues su finalidad es evitar la ocurrencia de daños irreparables, ya sean estos reales o potenciales.

Ahora bien, independientemente de su validez constitucional, y a diferencia de otros recursos, el Código Tributario no exige que antes de elevar el Recurso de Amparo Tributario se proceda con el *solve et*

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

V.- Facultades del Tribunal.

Una vez que la jurisdicción contenciosa administrativa ha sido apoderada de un Recurso de Amparo Tributario esta debe analizar la admisibilidad o no del mismo, es decir si de acuerdo con la ley el recurso es admisible o no. En caso de que el tribunal lo entienda inapropiado procederá a declarar el recurso inadmisibile; por el contrario, si el recurso procede, entonces el tribunal debe prestarse a conocerlo y decidir sobre el mismo a la mayor brevedad posible.

Dispone el artículo 189 del Código Tributario que si el Recurso de Amparo Tributario fuere procedente, el tribunal le requerirá al órgano correspondiente de la Administración Tributaria, ya sea la Dirección General de Impuestos Internos o la Dirección General de Aduanas, que le informe sobre las causas que han originado la demora en realizar el trámite o gestión, al tiempo en que le fijará un término breve y perentorio para dar respuesta a ese informe. La razón de pedir este informe es que el Recurso de Amparo Tributario por ante el tribunal implica un procedimiento litigioso en el cual la Administración Tributaria debe ser oída, en cumplimiento de las garantías del debido proceso. Sobre este particular *García Vizcaíno* afirma que "el principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio implica la obligatoriedad de la intervención del ente autor del hecho contra el cual se reclama; por ende, consideramos que, en todos los casos, debe requerirse el informe." (El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación).

Señala el artículo 189 del Código Tributario que una vez sea contestado el requerimiento de presentación del informe o vencido el plazo en que la Administración Tributaria deba rendirlo, el Tribunal procederá a dictar la resolución que corresponda, en amparo del derecho lesionado.

Si el recurso es procedente, mediante dicha resolución el tribunal fijará un término a la Administración Tributaria para que resuelva sobre la petición o realice el trámite o diligencia solicitados.

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

Por lo tanto, y en principio, el tribunal no debe avocarse a conocer el fondo del asunto, sino simplemente limitarse a ordenar que se cumplan o agilicen los trámites y peticiones que ha solicitado el recurrente.

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

En este sentido, si bien es cierto que el Recurso de Amparo Tributario tiene características de un asunto contencioso ante un tribunal, no menos cierto es que se trata de un proceso sumario en el cual a penas se discuten ciertos procedimientos y donde no se ventila el fondo del asunto, sino el cumplimiento oportuno por parte de la Administración Tributaria de un trámite o gestión ante ella. Por lo tanto, el Recurso de Amparo Tributario no procede cuando el tribunal apoderado, para adoptar una decisión, deba conocer y decidir sobre el fondo del litigio.

Ahora bien, qué sucedería si luego de que el tribunal le fije mediante resolución a la Administración Tributaria un plazo para que esta resuelva el trámite o gestión del cual ha sido apoderada, dicha Administración no resuelve dentro de ese plazo? Aunque de manera expresa el artículo 189 del Código Tributario no dice lo que debe hacerse en este caso, resulta importante observar que dicho artículo establece textualmente que “contestado el requerimiento o vencido el plazo para hacerlo, el tribunal dictará la resolución que corresponda, en amparo del derecho lesionado.” A nuestro entender el vocablo “corresponda” implica un poder discrecional muy amplio que le es otorgado por la ley al tribunal, con la finalidad de que este adopte todas las medidas que entienda pertinentes para garantizar los derechos del recurrente y el cabal cumplimiento de la resolución que se dicte, aún por encima de la negligencia, inercia, desobediencia o desacato en que incurra o pueda incurrir la Administración Tributaria respecto de la referida resolución.

En este sentido, entendemos que el tribunal apoderado de un Recurso de Amparo Tributario que es declarado admisible, tiene las siguientes opciones:

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

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

3) El tribunal podría fijar un astreinte en contra del Fisco hasta que se resuelva la petición o trámite.

VI.- Jurisprudencias del Amparo Tributario.

1) Competencia.

El Tribunal Superior Administrativo es Competente para conocer de un Recurso de Amparo Tributario sobre una Solicitud a la DGII de Rectificación de Declaración de Impuestos. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.077-2009, de fecha 30 de octubre del 2009)

2) Cambio de Calificación del Recurso.

Contra de la Inercia del Fisco en Resolver sobre Peticiones, procede el Recurso de Amparo Tributario, No el Recurso de Retardación. El Tribunal puede variar la calificación del Recurso, si entiende que fue erróneamente Calificado. (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.

3) Casos en que Procede.

a) *Contra de la Inercia del Fisco en Resolver sobre Peticiones, procede el Recurso de Amparo Tributario.* (Sentencia del TCT, de fecha 21 de mayo del 2002, Boletín del TCT No.17, pág.183). *Cuando al Fisco se le hace una Petición de que declare Prescrita una acción y el Fisco No responde, Procede el Recurso de Amparo Tributario.* (Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003). *La Administración Tributaria está Obligada a decidir sobre los Casos o Peticiones que hacen los Contribuyentes o procede el Recurso de Amparo.* (Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003)

b) *Las Peticiones o Recursos hechos por el Contribuyente deben tener una Respuesta en un Tiempo Oportuno o procede el Recurso de Amparo.* (Sentencia del TCT No.013-2006, de fecha 14 de marzo del 2006; Sentencia del TCT No.015-2006, de fecha 14 de marzo del 2006; Sentencia del TCT No.032-2006, de fecha 21 de abril del 2006)

c) *La Administración Tributaria debe dar respuestas Oportunas a las Peticiones o Recursos de los Contribuyentes o existiría Demora Excesiva en*

decidir sobre lo Peticionado. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.045-2009, de fecha 28 de mayo del 2009). La Demora del Fisco en Resolver coloca al Contribuyente en un Estado de Indefensión, Inadmisibile en un Estado de Derecho. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.045-2009, de fecha 28 de mayo del 2009)

4) Informe sobre la Demora.

a) *El Tribunal debe requerir del Fisco un Informe sobre la causa de la Demora, fijará un término para la Respuesta y dictará Resolución. (Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003). Ante un Recurso de Amparo Tributario el Tribunal debe requerir a la Administración Tributaria un Informe sobre la causa de su Demora en Resolver. (Sentencia del TCT No.014-2006, de fecha 14 de marzo del 2006; Sentencia del TCT No.015-2006, de fecha 14 de marzo del 2006)*

b) *Cuando en un Recurso de Amparo la Administración Tributaria declara que ya decidió sobre la Petición del Interesado, el Tribunal ordenará que se comuniqué al Interesado dicha Decisión. (Sentencia del TCT No.031-2006, de fecha 21 de abril del 2006)*

c) *Cuando exista Demora en Resolver el Tribunal Ordenará al Fisco presentar un Informe sobre las Causas de la Demora, en un Plazo de cinco Días. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.045-2009, de fecha 28 de mayo del 2009)*

5) Desapoderar al Fisco y Avocarse a Conocer el Fondo.

a) *Ante un Recurso de Amparo el Tribunal goza de un Poder Discrecional amplio, en virtud del cual puede decidir, conforme a su criterio, el asunto del cual ha sido Apoderado. (Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003)*

b) *Cuando ante un Recurso de Amparo la Administración Tributaria No Justifica su Inercia en Resolver, el Tribunal desapodera del caso al Fisco y se Avoca a Conocer el Fondo. (Ver Sentencia del TCT No.032-2003, de fecha 22 de mayo del 2003)*

CAPÍTULO V

Recurso de Revisión Civil

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

A) Casos en que Procede.

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

a) Cuando la sentencia es consecuencia del dolo de una de las partes contra la otra;

b) Cuando se ha juzgado a base de documentos declarados falsos después de la sentencia;

c) Cuando se ha juzgado a base de documentos falsos antes de la sentencia, siempre que el recurrente pruebe que solo ha tenido conocimiento de la falsedad después de pronunciada aquella;

d) Cuando después de la sentencia la parte vencida ha recuperado documentos decisivos que no pudo presentar en juicio por causa de fuerza mayor o por culpa de la otra parte;

e) Cuando se ha estatuido en exceso de lo demandado;

f) Cuando hay omisión de estatuir sobre lo demandado;

g) Cuando en el dispositivo de la sentencia hay decisiones contradictorias; y,

h) Cuando no se hubiere oído al Procurador General Administrativo.

B) Plazo para el Recurso.

De acuerdo con el artículo 170 del Código Tributario el plazo para la interposición del Recurso de Revisión es de 15 días. Este plazo se computa a partir del momento en que la sentencia es notificada. No obstante, el artículo 170 establece que en los casos indicados en los literales a), b), c) y d) del artículo 168, es decir cuando la sentencia ha sido consecuencia de dolo o documentos falsos o aparecen documentos decisivos que no pudieron ser presentados en juicio, el plazo se contará “desde los hechos que pueden justificar el recurso, pero en ningún caso excederá de un año.”

C) Apoderamiento.

Establece el artículo 157 del Código Tributario que el apoderamiento del tribunal contencioso para el conocimiento y decisión de todo caso se hará por una instancia de la recurrente dirigida al Procurador General Administrativo cuando se trate de un Recurso en Revisión. No obstante y en razón de que no hay nulidad sin agravio, es frecuente que el apoderamiento del tribunal para conocer de un Recurso en Revisión no se haga directamente ante el Procurador General Administrativo, como dice este artículo 157, sino directamente al propio tribunal, el cual se ocupa de enviarlo al Procurador General Administrativo.

D) Tribunal Competente y Procedimiento.

Señala el artículo 169 del Código Tributario que “sólo el Tribunal Superior Administrativo podrá conocer de la revisión de sus sentencias.” Por su parte, el artículo 168 dispone que la revisión se “sujetará al mismo procedimiento anterior”, refiriéndose al procedimiento para el recurso contencioso tributario establecido en los artículos 157 y siguientes del Código Tributario, procedimiento este que ya fue analizado al tratar el tema del recurso contencioso tributario, al cual nos remitimos. De acuerdo con sentencia de la Suprema Corte de Justicia la *Revisión está sujeta al mismo Procedimiento de los Recursos Contenciosos*. (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de septiembre del 2000, B.J. No.1078, pág.609)

E) *Jurisprudencias.*

1) *Personas que pueden Intentarlo.*

El Recurso de Revisión solo puede ser Intentado por aquellos que fueron Parte en una Sentencia, No los Terceros extraños a esa Instancia. (Sentencia de la SCJ, de fecha 25 de septiembre de 1970, B.J. No.718, pág.2007)

2) *Casos en que Procede.*

a) *Por Recuperación de Documentos.*

Procede cuando la Parte vencida ha Recuperado documentos Decisivos que No pudo presentar en juicio por Fuerza Mayor o Culpa de la otra Parte. (Sentencia de TSA, de fecha 17 de abril de 1986, Boletín del TSA No.75, Pág.92). *No procede cuando fue el mismo recurrente quien retuvo voluntariamente documentos un su poder, pues en estos casos no existe fuerza mayor ni culpa de terceros.* (Sentencia del TCT, de fecha 27 de marzo del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.209). *Es necesario que la Recurrente demuestre la Imposibilidad que tuvo al No Depositar los Documentos Recuperados.* (Sentencia del TCT No.099-2005, de fecha 30 de noviembre del 2005)

Cuando se interpone un Recurso de Revisión basado en que el Recurrente No pudo depositar Documentos Importantes para el Proceso, debe Demostrarse que hubo Imposibilidad de Recuperarlos y Depositarlos Oportunamente. (Sentencia de la SCJ, de fecha 30 de julio de 2008, Número Único 003-2006-00307)

b) *Por Hechos y Elementos Nuevos.*

Para que el Recurso de Revisión proceda, deben aparecer Hechos y Elementos nuevos que puedan hacer variar la Sentencia ya Dictada. (Sentencia del TCT, de fecha 9 de enero del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.24)

c) *Por Omisión de Estatuir.*

La Omisión de Estatuir es un Medio de Revisión y No de Casación, salvo Violación de Ley. (Sentencia de la SCJ, de fecha 4 de noviembre de 1998, B.J. No.1056, pág.313)

d) Por Fallas o Incumplimiento del Perito Designado.

Quando el Perito designado No analiza los Documentos Justificativos y Decisivos del Recurso, procede un Recurso de Revisión, pues se Lesiona el Derecho de Defensa. (Sentencia de la SCJ No.003-2006-03238, de fecha 9 de enero del 2008)

3) Casos en que No Procede la Revisión.

a) *No procede cuando fue el mismo Recurrente quien Retuvo voluntariamente Documentos un su Poder. En estos casos No existe Fuerza Mayor ni Culpa de Terceros.* (Sentencia del TCT, de fecha 27 de marzo del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.209)

b) Fallo en Exceso de lo Demandado.

Estatuir en Exceso de lo Demandado o Ultra Petita, es un medio de Revisión, No de Casación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 18 de noviembre de 1998, B.J. No.1056, pág.532)

c) Contra Dictamen del Procurador.

El Recurso de Revisión No procede contra el Dictamen del Procurador General Administrativo. (Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.373)

d) Contra Sentencia Declara Recurso Inadmisible.

El Recurso de Revisión no procede contra una Sentencia que Declaró Inadmisible un Recurso Contencioso por No haber Anexado copia del Acto Recurrido. La Inadmisión por Vicios de Forma No puede cubrirse con un Recurso de Revisión. (Sentencia del TCT, de fecha 31 de agosto del 2000, Boletín del TCT No.11, pág.117)

e) Contra una Sentencia de Revisión.

Revisión sobre Revisión No Vale. No puede conocerse de un Recurso de Revisión contra una Sentencia que falló un Recurso de Revisión. (Sentencia del TSA, de fecha 27 de mayo del 1982, Boletín del TSA No.71, pág.112; Sentencia del TSA, de fecha 15 de junio del 1982, Boletín del TSA No.71,

pág.131; Sentencia de la SCJ, de fecha 2 de septiembre de 1998, B.J. No.1054, pág.377)

f) *Contra Sentencia Preparatoria.*

El Recurso de Revisión No procede contra una Sentencia Preparatoria que No Establece o Declara el Derecho de las Partes, pues al No tener Autoridad de Cosa Juzgada debe Impugnarse con la Sentencia Definitiva. (Sentencia de la SCJ., de fecha 15 de abril de 2009, Número Unico 003-2008-00222).

4) *Plazo para el Recurso.*

a) *El Recurso de Revisión debe interponerse dentro del Plazo establecido.* (Sentencia de la SCJ; de fecha 21 de octubre de 1998, B.J. No.1055, pág.586)

b) *Plazo para Ejercer el Recurso de Revisión es de 15 días y de 1 año si hubo dolo o documentos declarados falsos o recuperación de documentos decisivos que no pudo presentar por causa de fuerza mayor.* (Sentencia del TCT No.055, de fecha 19 de julio del 2006)

c) *Una Sentencia Notificada de manera Irregular es Nula si se Prueba el Agravio y No hace correr los Plazos para Recurrirla en Revisión.* (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.033-2009, de fecha 7 de mayo del 2009)

5) *Procedimiento.*

a) *Para su Admisión, el Recurso debe cumplir con las Formalidades Legales.* (Sentencia del TSA, de fecha 22 de Noviembre de 1984, Boletín del TSA No.73, pág.349).

b) *Si un Recurso Contencioso Tributario fue declarado inadmisibile en la Forma, el Recurso de Revisión contra esa Sentencia No puede referirse al Fondo.* (Sentencia del TCT, de fecha 18 de enero del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.133; Sentencia del TCT, de fecha 28 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.420)

c) *La Revisión está sujeta al mismo Procedimiento de los Recursos Contenciosos.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de septiembre del 2000, B.J. No.1078, pág.609)

d) Es deber del Recurrente Transcribir o Depositar Copia de la Sentencia contra la cual se Recurre, bajo Pena de Inadmisibilidad. (Sentencia del TCT, de fecha 27 de marzo del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.209; Sentencia del TCT, de fecha 30 de noviembre del 1998, Boletín del TCT No.5, pág.353).

e) El recurrente debe Exponer los Medios Procesales que lo Motivan y depositar la Sentencia contra la cual se Recurre. (Sentencia del TCT, de fecha 9 de enero del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.23)

6) Sentencia.

Al Rechazar el Recurso de Revisión la Sentencia debe Exponer los Motivos del Rechazo. (Sentencia de la SCJ, de fecha 21 de junio de 1985, B.J. No.895, pág.1450).

CAPÍTULO VI

Intervención de Terceros ante el Tribunal

Dispone el artículo 179 del Código Tributario que en los casos de intervención de terceros, de incidentes o en cualquier otro cuya resolución no haya sido regulada por esta ley, el tribunal podrá dictar reglas especiales de procedimiento para el caso de que se trate únicamente, comunicando estas reglas a las partes interesadas.

Cuando se habla de intervención de terceros se hace referencia a terceras personas que en principio no forman parte de una litis judicial y que posteriormente, ya sea de manera voluntaria o forzosa, intervienen en ese proceso judicial para que la sentencia que se pronuncia les sea oponible a esos terceros, es decir que surta efecto frente a ellos.

Existen dos tipos distintos de intervención de terceros por ante el tribunal, que son las siguientes:

1) Intervención Voluntaria.

Un tercero puede tener interés de intervenir en un proceso judicial del cual no figura como parte, como forma de tratar de evitar que la sentencia que vaya a ser pronunciada en ese proceso pueda afectar sus intereses o para hacer valer sus derechos. Sobre la intervención de terceros en el Tribunal Superior Administrativo nuestra Suprema Corte de Justicia ha juzgado *en relación a la violación al Derecho de Defensa de un Tercero que había solicitado participar en un proceso ante este Tribunal*. (Sentencia de la SCJ, de fecha 11 de marzo de 1988, B.J. No.928, pág.315)

2) Intervención Forzosa.

Es aquella solicitud que una de las partes litigantes le hace al tribunal para que ordene la intervención en esa litis de un tercero que no figura como parte en el proceso, con la finalidad de que la sentencia

a intervenir le sea oponible a ese tercero. En estos casos el tribunal debe valorar de antemano lo que puede representar la intervención de ese tercero en el proceso, antes de decidir si acepta o no dicha intervención.

Dispone el artículo 475 del Código de Procedimiento Civil que la tercería deducida como incidente en proceso pendiente ante un tribunal, se establecerá por instancia ante dicho tribunal.

Sobre la solicitud de intervención forzosa nuestro Tribunal Superior Administrativo se manifestó rechazando una solicitud en este sentido por considerar que *“de conformidad con la documentación depositada en el expediente, tal medida carece de interés en vista de que esta jurisdicción se encuentra lo suficientemente edificada para conocer del presente recurso, por lo que no amerita la intervención de las citadas instituciones bancarias.”* (Sentencia del TCT, de fecha 30 de octubre del 2001, Boletín del TCT No.15, pág.83).

Aunque no se refiere exactamente a la intervención de terceros, ha sido juzgado que el Tribunal no puede ordenar a la recurrente que deposite cheques y documentos que están en manos de un tercero, pero si en el curso de una instancia una parte hace uso de un acto auténtico o bajo firma privada en el cual no ha sido parte o de un documento que está en poder de un tercero, puede pedir al Juez apoderado del asunto ordenar la entrega de una copia certificada o la producción del acto o del documento, a pena de astreinte. (Sentencia de la SCJ, de fecha 24 de marzo de 1993, B.J. No.988, pág.286; (Sentencia de la SCJ, de fecha 26 de mayo de 1993, B.J. No.990, pág.467). Sin embargo, entendemos que en estos casos también puede solicitarse la intervención forzosa de esos terceros.

La intervención de terceros no debe confundirse con el Recurso de Tercería, el cual procede cuando un tercero ajeno a una litis de la cual no tuvo conocimiento ni fue parte ni intervino de manera voluntaria ni forzosa, al saber que una sentencia le es adversa, decide recurrirla. Tampoco debe confundirse con la demanda o incidente de Tercería Especial, que es la instancia o recurso que efectúa un tercero ajeno a la deuda tributaria por ante el Ejecutor Administrativo del Fisco, cuando en un proceso de cobro compulsivo se embarga por error sus bienes o cuando este tercero entiende que tiene derecho a cobrar por encima del Fisco.

CAPÍTULO VII

Recurso de Tercería ante el Tribunal

El Recurso de Tercería ante el tribunal procede cuando un tercero que ha sido ajeno a una litis de la cual no tuvo conocimiento ni fue parte litigante ni intervino de manera voluntaria o forzosa ve cómo se dicta una sentencia que le es adversa y afecta sus intereses, por lo cual decide recurrirla.

El recurso extraordinario de Tercería no aparece en el Código Tributario, por lo cual debemos recurrir al Derecho Supletorio, en este caso el Código de Procedimiento Civil, en cuyo artículo 474 se establece que “una parte perjudicada en sus derechos por una sentencia, en la que ni ella ni las personas que ella represente, hayan sido citadas, puede deducir tercería contra dicha sentencia,” consignando en su artículo 475 que “la tercería deducida como una acción principal se someterá al tribunal que haya pronunciado la sentencia impugnada. La deducida como incidente en proceso pendiente ante un tribunal, se establecerá por instancia ante dicho tribunal, si fuere igual o superior al que pronunció la sentencia, motivo de la tercería.”

El Recurso de Tercería no debe confundirse con la Intervención de Terceros ante el tribunal ni con el Recurso Especial de Tercería ante el Ejecutor Administrativo.

1) Recurso de Tercería.

Es un recurso judicial ante el tribunal contencioso, que procede cuando un tercero ajeno a una litis, de la cual no figura como parte ni como interviniente, ve dictar una sentencia que le es adversa y decide recurrirla por ante ese mismo tribunal. Su base legal está en el artículo 474 del Código de Procedimiento Civil.

2) Intervención de Terceros.

Es el procedimiento mediante el cual un tercero que en principio no forma parte de una litis judicial interviene en ese proceso, ya sea de manera voluntaria o forzosa, para que la sentencia que se emitirá le sea oponible, es decir que surta efecto frente a éste. Su fundamento legal se encuentra en los artículos 179 del Código Tributario y 474 del Código de Procedimiento Civil.

3) Recurso o Incidente de Tercería Especial.

Es la acción que un tercero ejerce ante el Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria para demostrar que el Fisco, en vez de embargar los bienes de su deudor, embargó bienes que son propiedad de ese tercero o de los cuales ese tercero alega tener derecho de preferencia en el pago. Su base legal aparece en el artículo 136 del Código Tributario.

Ha sido juzgado por nuestra Suprema Corte de Justicia que *los terceros perjudicados tienen derecho a recurrir contra una sentencia en la cual no fueron parte*. Entiende esta sentencia que la pertinencia de ese recurso de los terceros, a más de representar un medio de defensa asegurado a todas las personas, en forma universal, por la Constitución de la República, resulta incuestionable, en la materia tributaria, resultando lógica la posibilidad de la oposición de los terceros, cuando no hayan sido puestos en condiciones de defender sus intereses mediante intervención *ad litem* a fin que los terceros no sufran los efectos de una sentencia que los perjudique, sin haber sido oídos ni citados. (Sentencia de la SCJ, de fecha 25 de septiembre de 1970, B.J. No.718, pág.2007)

Por otra parte, también ha sido juzgado que *el Recurso de Tercería no procede cuando en el caso de un embargo efectuado por el Ejecutor Administrativo del Fisco que no afecta al recurrente*. (Sentencia del TCT No.069-2004, de fecha 23 de diciembre del 2004)

Por lo tanto, para que un Recurso de Tercería pueda prosperar ante el tribunal es imprescindible que el recurrente demuestre que una sentencia de la cual no fue parte le ha causado o le puede causar un perjuicio.

TÍTULO V

Acciones Tributarias Judiciales

Introducción

En muchas ocasiones los términos Recurso y Acción se utilizan como sinónimos, pues el resultado suele ser similar. Cuando hablamos de acciones nos referimos al derecho que tiene toda persona de acudir ante una jurisdicción administrativa o judicial para lograr que se ordene el respeto a sus derechos. *Martín y Rodríguez Usé*, en su obra *Derecho Tributario Procesal*, definen la Acción como “el derecho que tienen todos los habitantes a articular sus pretensiones ante la autoridad jurisdiccional.” El recurso, por su parte, se ejerce contra un acto, resolución o sentencia dictada por un órgano administrativo o judicial del cual no estamos de acuerdo, es decir que se ejerce en contra de una decisión anterior. Sin embargo, la acción puede ejercerse aún sin la existencia de una decisión anterior.

En la República Dominicana en materia tributaria nos encontramos con las siguientes Acciones:

- 1) La Acción en Repetición del Pago Indebido o en Exceso;
- 2) La Acción en Interpretación de Contratos que Ofrecen Exenciones o Ventajas Tributarias; y
- 3) La Acción o Recurso de Amparo Constitucional, derivada de violación a los derechos fundamentales relativos a la tributación, cuyo estudio pertenece, más que al campo tributario, al Amparo Constitucional.

Estas acciones tributarias se ejercen ante la jurisdicción contenciosa administrativa, perteneciente al Poder Judicial.

CAPÍTULO I

Acción en Repetición del Pago Indebido o en Exceso

I.- Generalidades.

Cuando estudiamos el pago de la obligación tributaria dijimos que existen casos en los cuales un 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 el Fisco reciba dinero sin ser un verdadero acreedor de estos pagos o recibiendo cantidades superiores a las que ordena la ley, como por ejemplo en los siguientes casos:

a) Cuando por un error de cálculos el contribuyente paga más dinero de lo debido;

b) Cuando se valora equivocadamente una mercancía o transacción 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, como sucedía antes con el *solvo et repete*;

e) Cuando se hace un depósito a consignación para suspender el proceso de cobro coactivo, conforme al párrafo del artículo 117 del Código Tributario; y

f) Cuando se pagan tributos que están exentos del pago.

En síntesis, 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.

- 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.

3) Pago para Recurrir.

En lo referente a Aduanas el artículo 119 de la Ley de Aduanas No.3489 consagra textualmente que “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.” Por su parte, 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 que ya estudiamos en esta misma obra en el capítulo referente al Pago de la Obligación Tributaria, al cual nos remitimos; y

b) Acción en Repetición ante la jurisdicción contenciosa administrativa, 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 esta.

II.- La Acción en Repetición.

El artículo 68 del Código Tributario establece en su parte final que en caso de que el contribuyente no se sintiere satisfecho en sus pretensiones

de solicitud de reembolso ante la Administración Tributaria, podrá incoar la acción de repetición o reembolso del mismo. En este sentido, el párrafo I del artículo 141 del Código Tributario dispone que “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,” refiriéndose al artículo 68 antes indicado.

De acuerdo con la ley cuando una persona ha pagado tributos, recargos, intereses o sanciones pecuniarias de manera indebida o en exceso debe primero solicitarle a la Administración Tributaria el reembolso de los mismos. Si luego de hacer esta solicitud de reembolso el interesado no se encuentra conforme con la respuesta dada por la Administración Tributaria, o con el silencio por parte de esta, el interesado debe dirigirse directamente al tribunal mediante la interposición de una acción denominada como Acción en Repetición del Pago Indebido o en Exceso.

A) Procedimiento.

Al tratarse de un procedimiento especial regulado por la ley, no procede que el interesado interponga un Recurso de Reconsideración, pues el caso no reúne los requisitos para este tipo de recurso, sino que debe acudir directamente ante el tribunal contencioso, mediante una simple instancia de Acción en Repetición. El procedimiento dentro del tribunal se llevará a efecto en las mismas condiciones e intercambio de información y defensas que para el Recurso Contencioso Tributario, pues se trata de una verdadera litis. 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)

Asimismo, ha sido juzgado 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 desestimarlos. (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de agosto 2001, B.J. No.1089, pág.805)

B) Requisitos de Previa Solicitud al Fisco.

El único requisito que se le exige al interesado al presentar ante el tribunal una Acción en Repetición del Pago Indebido o en Exceso es que demuestre en su instancia que antes de haber depositado esta Acción por ante el tribunal, ya antes había efectuado por ante la Administración Tributaria donde pagó en exceso o de manera indebida, una Solicitud de Reembolso, la cual no fue respondida o fue respondida de forma que no satisfizo las pretensiones del accionante.

La Solicitud de Reembolso que se hizo ante el Fisco debe ser anexada a la Acción en Repetición por ante el tribunal, como prueba de que la misma fue efectuada, ya sea junto con la misma instancia de la Acción o posteriormente en tiempo hábil mediante depósito en Secretaría, pues de lo contrario se estaría en presencia de un medio de inadmisión que conllevaría al rechazo inmediato de la Acción por vicios de forma, sin necesidad de que el tribunal conozca y se pronuncie sobre el fondo de la demanda.

C) Condiciones de Formas.

Para el ejercicio de la Acción de Repetición del Pago Indebido o en Exceso el interesado debe cumplir con las siguientes condiciones:

1) Instancia por Escrito.

Es necesario que la Acción en Repetición ante la jurisdicción contenciosa administrativa se presente por escrito, dando detalles del pago hecho en exceso o en forma indebida y de las gestiones hechas por ante el Fisco en solicitud de reembolso de esas sumas.

Recordemos que el artículo 157 del Código Tributario dispone que el apoderamiento del Tribunal Superior Administrativo, para el conocimiento y decisión de todo caso, se hará por una instancia del recurrente dirigida al Presidente del Tribunal y que el artículo 158 del mismo Código expresa que la instancia expondrá todas las circunstancias de hecho y de derecho que motiven el recurso; transcribirá o anexará copia de todos los actos y documentos contra los cuales se recurra, y terminará con las conclusiones articuladas del recurrente.

2) Ministerio de Abogado.

Al tratarse de una instancia o demanda llevada ante el Tribunal Superior Administrativo el ministerio de abogado es requerido, bajo pena de inadmisión de la Acción. En efecto, el artículo 180 del Código Tributario prescribe que en todos los casos los particulares tendrán que estar representados por abogados en los procedimientos ante el Tribunal Superior Administrativo.

3) Anexar Acto Recurrido.

Cuando el Fisco responde la Solicitud de Reembolso que sirve de base para la Acción en Repetición, el interesado debe anexarla a su instancia o someterla con tiempo suficiente para cubrir cualquier inadmisión. No obstante, el interesado puede, si lo prefiere, transcribir o copiar dicha respuesta en su instancia depositada en el tribunal.

D) Prueba.

En vista de que para ejercer la Acción en Repetición se requiere que previamente el interesado haya efectuado ante la Administración Tributaria una Solicitud de Reembolso, corresponde al accionante probar ante el tribunal que cumplió con este requisito y que el Fisco rechazó su pedimento, lo acogió de manera parcial o guardó silencio. Además, en todo momento, esto es en la Solicitud de Reembolso ante la Administración Tributaria y en la Acción en Repetición ante el tribunal judicial, compete al accionante demostrar que real y efectivamente hizo un pago indebido o en exceso.

III.- Plazo para la Acción.

De conformidad con el artículo 21 del Código Tributario prescriben a los 3 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 pagadas en exceso o en forma indebida. Ahora bien, no queda claro si se dispone de 3 años para hacer la Solicitud de Reembolso ante la Administración Tributaria y si luego de que esta responda se dispone de otros 3 años para ejercer la Acción en Repetición por ante el tribunal. A nuestro entender el asunto debe manejarse de la siguiente manera:

1) Solicitud de Reembolso.

La persona que haya pagado en exceso o en forma indebida tiene 3 años para efectuarle al Fisco una Solicitud de Reembolso, conforme establece el artículo 21 del Código Tributario.

2) 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, 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.”

3) 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 a partir de esos 90 días se abre el plazo de 30 días para recurrir por ante el tribunal en los siguientes casos:

- a) Cuando se trate de un Recurso de Retardación; y
- b) Cuando se trate del Silencio Administrativo.

IV.- Formas de Devolución.

Cuando estudiamos el tema referente a la Solicitud de Reembolso del Pago Indebido o en Exceso explicamos las diferentes formas que son utilizadas para la devolución de estas sumas. En este sentido, preferimos remitirnos a ese estudio para no repetir lo antes dicho, no sin antes señalar que en nuestro país los métodos de reembolso más

utilizados por la Administración Tributaria son el Reembolso en Dinero y la Compensación.

Se trata de métodos simples y expeditos, pues 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, pues las leyes No.226-06 y 227-06 les otorgan autonomía financiera y presupuestaria a ambas instituciones.

Asimismo, el artículo 265 del Código Tributario crea un fondo de reembolso para la Dirección General de Impuestos Internos, al disponer que el Poder Ejecutivo establezca un Fondo de Reembolsos para atender con celeridad y eficacia a las solicitudes de reembolsos de los contribuyentes de todos los impuestos. Dicho fondo se nutrirá con 0.50% de la recaudación tributaria de cada mes, con la finalidad de que en todo momento disponga de los recursos necesarios para atender dichas solicitudes. Este Fondo también existe para Aduanas.

V.- Jurisprudencias.

Con respecto a las jurisprudencias dominicanas sobre la Acción en Repetición encontramos las siguientes sentencias que resultan interesantes:

1) Casos en que Procede.

a) 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)

b) Cuando una Contribuyente Paga más Impuestos del que está Obligado a Pagar, puede solicitar su Devolución. (Sentencia del TCT No.073-2003, de fecha 18 de noviembre del 2003)

2) Procedimiento Especial.

a) 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)

b) *Procedimiento Especial para ejercer la Acción en Repetición del Pago Indebido*. El legislador consagró la acción en repetición creando un procedimiento especial a favor del contribuyente que es totalmente diferente e independiente del procedimiento a seguir para el recurso contencioso tributario, siendo esta acción iniciada con la correspondiente solicitud por ante la propia administración tributaria y si el contribuyente no está conforme con lo decidido por la administración tiene la posibilidad de elevar su acción en repetición por ante el Tribunal. (Sentencia del TCT No.013-2005, de fecha 17 de marzo del 2005)

3) No Recurso Administrativo.

La Acción en Repetición procede ante el Tribunal sin elevar primero un Recurso en Sede Administrativa. (Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.345; Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de agosto 2001, B.J. No.1089, pág.805)

4) Calidad para Actuar.

En el Caso del Irbis, el Derecho de Actuar en Repetición del pago indebido corresponde al Contribuyente de Derecho, No al Consumidor Final. (Sentencia del TCT, de fecha 10 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.347)

5) Facultad del Tribunal para Compensar.

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)

CAPÍTULO II

Acción en Interpretación de Contratos que Ofrecen Exenciones o Ventajas Tributarias

Dispone el artículo 141 del Código Tributario 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.

De la simple lectura del anterior artículo 141 del Código Tributario se deduce que solo el Tribunal Superior Administrativo, ni siquiera el Tribunal Contencioso Administrativo cuando entre en funcionamiento, es competente para conocer y decidir las cuestiones relativas al cumplimiento, caducidad, rescisión, interpretación y efectos de los contratos que conceden ventajas, incentivos o exenciones fiscales relativos a los tributos vigentes en el país.

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.”

De conformidad con este artículo 244 las exenciones fiscales pueden concederse de dos maneras distintas:

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

En ambos casos 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, no basta con que las exenciones fiscales sean concedidas mediante un contrato administrativo, sino que es condición esencial para la validez de las mismas que ese contrato sea aprobado por el Congreso Nacional. En efecto, dispone el artículo 93, numeral 1, literal k), de la Constitución 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.

En este sentido, y conforme al artículo 141 del Código Tributario, solo el Tribunal Superior Administrativo tiene competencia para conocer y decidir las cuestiones relativas al cumplimiento, caducidad, rescisión, interpretación y efectos de los contratos que conceden ventajas, incentivos o exenciones. Sin embargo, a nuestro entender este artículo 141 no despoja al Fisco de su facultad para interpretar las leyes y los contratos que conceden ventajas, incentivos o exenciones de tributos, pues la obligación que recae sobre el Fisco de aplicar las leyes tributarias y recaudar y administrar los tributos, implica a su vez, de manera intrínseca y esencial, la facultad para interpretar las leyes y los contratos relativos a impuestos y exenciones.

En efecto, el artículo 34 del Código Tributario le otorga a la Administración Tributaria la potestad para interpretar administrativamente el Código Tributario y las respectivas normas tributarias, al señalar 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.” No obstante, la interpretación que realice el Fisco no es definitiva ni concluyente, pues la misma se encuentra sometida al control del Tribunal Superior Administrativo. En este sentido, debe afirmarse que la interpretación de la norma que haga la Administración Tributaria constituye solo su criterio, el cual puede ser variado en cualquier momento, siempre que se cumpla con los requisitos legales para un cambio de criterio.

A nuestro entender lo que verdaderamente ha querido indicar el artículo 141 del Código Tributario es que en asuntos relativos al cumplimiento, caducidad, rescisión, interpretación y efectos de los contratos que conceden ventajas, incentivos o exenciones fiscales el Tribunal Superior Administrativo tiene la última palabra sobre estas cuestiones, lo que puede ocurrir por dos vías:

1) Por Vía de Excepción, es decir mediante un Recurso Contencioso Tributario que se interponga en contra de una Resolución de Reconsideración en la cual fueron discutidos estos asuntos, conforme al artículo 139 del Código Tributario; o

2) Por Vía Principal, mediante una Acción en Interpretación de un Contrato que concede ventajas, incentivos o exenciones de tributos, conforme al artículo 141 del Código Tributario.

Sin embargo, mediante sentencia de fecha 9 de noviembre de 1989 el Tribunal Superior Administrativo 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, pues se trata de iguales redacciones.

Por nuestra parte no estamos de acuerdo con la anterior sentencia, pues entendemos, tal y como hemos dicho, que la Administración Tributaria es la entidad encargada de aplicar la ley tributaria y en tal sentido sí tiene facultad para 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, no teniendo potestad los tribunales ordinarios, ya sean civiles o penales, para interpretar la parte de 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.

Con respecto a la interpretación del contrato nuestra Suprema Corte de Justicia ha determinado que esta consiste en investigar lo que ha sido la intención de las partes, afirmando 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*

degenere en una verdadera desnaturalización del contrato.” (Sentencia de la SCJ, B.J. 616, pág.2151, Noviembre 1961).

Por otra parte 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.* (Sentencia de la SCJ, B.J. 725, pág.997, abril de 1971).

Ha sido fallado que el *Tribunal Superior Administrativo es competente para conocer de la Interpretación de un contrato que concede exenciones de tributos.* (Sentencia del TCT, de fecha 11 de enero del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.20), pero que si bien el *Tribunal Conoce de los Contratos Administrativos, No tiene competencia para anular un Contrato Administrativo, pues violaría el Principio de Separación de los Poderes.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de septiembre de 1999, B.J. No.1066, pág.833)

TÍTULO VI

Recurso de Casación en Materia Tributaria

CAPÍTULO I

Aspectos Generales

Bajo el argumento de que es necesario un medio que permita el control, la unificación de criterios y la correcta aplicación de la ley a los fines de evitar contradicciones jurídicas e injusticias, la mayor parte de las legislaciones del mundo contemplan el Recurso de Casación, por medio del cual una parte litigante que entienda que en su caso ha sido violada la ley, puede pedir la anulación de la sentencia dictada en su contra y un nuevo juicio. En este recurso los jueces no deciden sobre los hechos y circunstancias que envuelven el asunto recurrido, sino que su papel se limita a conocer y juzgar sobre el derecho, es decir sobre si la ley fue bien o mal aplicada por el tribunal que juzgó el caso. Por esta razón es que se afirma que en esta fase no se trata de un tercer grado de jurisdicción, pues no se juzga sobre los hechos.

Expresa *Capitant* en su obra Vocabulario Jurídico, que casación es la “anulación por la Corte de Casación o el Consejo de Estado de una decisión jurisdiccional (judicial o administrativa) dictada en última instancia y atacada mediante el recurso por violación, falsa interpretación de la Ley, incompetencia o exceso de poder.”

En la República Dominicana el numeral 2 del artículo 154 de la Constitución dispone que corresponde exclusivamente a la Suprema Corte de Justicia, sin perjuicio de las demás atribuciones que le confiere la ley, “conocer de los recursos de casación de conformidad con la ley.” Por su parte, el artículo 1 de la Ley No.3726 de fecha 29 de diciembre 1953, que instituye el Procedimiento de Casación, señala que “la Suprema Corte de Justicia decide, como Corte de Casación, si la Ley ha sido bien o mal aplicada en los fallos en última o en única instancia

pronunciados por los tribunales del orden judicial. Admite o desestima los medios en que se basa el recurso, pero sin conocer en ningún caso del fondo del asunto.”

Como el artículo 1 de la Ley No.3726 de 1953 establece que el Recurso de Casación solo es permitido contra los “fallos en última o en única instancia pronunciados por los tribunales del orden judicial”, en un principio este recurso solo se permitía contra las sentencias de los tribunales ordinarios, negándose la casación contra las sentencias de los tribunales judiciales administrativos, aún cuando éstos también formarían parte del Poder Judicial. Para permitirse el Recurso de Casación contra las sentencias de los tribunales judiciales administrativos o contenciosos, fue necesario que leyes distintas a la No.3726 consagraran normas en ese sentido, permitiendo la admisibilidad del recurso de casación.

Fue por la razón anterior y por la conveniencia general de abrir las puertas del Recurso de Casación al ámbito de la jurisdicción judicial administrativa, y por ende al orden tributario, que en 1954 se dictó la Ley No.3835, agregando el artículo 60 a la Ley No.1494 que contemplaba la jurisdicción del contencioso administrativo, estableciendo que “las sentencias de la Cámara de Cuentas, en funciones de Tribunal Superior Administrativo, serán susceptibles del recurso de casación conforme a las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial por la Ley No. 3726 del 29 de diciembre de 1953, o por la que la sustituya.”

Posteriormente, en el año 1992, con la promulgación del Código Tributario, se estableció en su artículo 176 que las sentencias del Tribunal Superior Administrativo serían susceptibles del Recurso de Casación conforme a las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial por la Ley No.3726, del 29 de diciembre de 1953, o por la que la sustituya. En este mismo tenor, y con respecto a la materia tributaria, la parte in fine del artículo 164 de la Constitución prevé que las decisiones de los Tribunales Superiores Administrativos “son susceptibles de ser recurribles en casación.”

En consecuencia, para poder ejercer el Recurso de Casación en materia tributaria o administrativa es condición indispensable que se haya dictado una sentencia judicial definitiva sobre el caso, con carácter de cosa juzgada, lo que implica que no puede tratarse de una sentencia preparatoria o que ordene medidas conservatorias o

medidas de instrucción para una mejor solución del litigio. La sentencia impugnada en casación tiene que provocar el desapoderamiento total del asunto por el tribunal que la dictó, en este caso del Tribunal Superior Administrativo.

De igual modo, para que el Recurso de Casación pueda ser admitido por la Suprema Corte de Justicia, único tribunal en el país con competencia para conocer de este recurso, debe incoarse contra una sentencia judicial, es decir proveniente de un tribunal del Poder Judicial, ya sea de tribunales judiciales, como los del derecho común, o de los tribunales especializados como los de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, que son aquellas dictadas por el Tribunal Superior Administrativo, no procediendo este recurso en contra de resoluciones de la Administración Tributaria.

Por consiguiente, las únicas decisiones susceptibles del Recurso de Casación son aquellas que tienen carácter de sentencias judiciales con autoridad de cosa juzgada, dictadas en única o última instancia, lo cual descarta las sentencias preparatorias del orden judicial y las resoluciones de los órganos administrativos. En este sentido, las Resoluciones de Reconsideración o Reclamación que emitan los órganos administrativos, por no tener el carácter de sentencias judiciales, no pueden ser recurridas en casación, a menos que una ley especial lo permita y en nuestro país no existe esa ley. Esta afirmación se encuentra incluso avalada por una jurisprudencia de nuestra Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, que expresa que *“para que pueda recurrir válidamente en casación contra las decisiones de un organismo administrativo es necesario que una ley así lo establezca.”* (B.J. 752, Pág. 2136, julio de 1973)

En efecto, en la República Dominicana ninguna de las leyes tributarias que componen nuestro régimen impositivo consagra normas respecto del Recurso de Casación contra decisiones o resoluciones dictadas por la Administración Pública o Tributaria, de lo cual se deduce que en estos casos el recurso es inadmisibles. Estas decisiones o resoluciones solo pueden ser objeto de casación cuando las mismas hayan sido recurridas por ante un tribunal judicial y la sentencia que dicte este tribunal sea recurrida en casación.

Por otra parte, el artículo 5 de la Ley No.3726, sobre Procedimiento de Casación, modificado por la Ley No.491-08, estableció que no podrá interponer el Recurso de Casación en contra de:

a) Las sentencias preparatorias ni aquellas 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;

b) Las sentencias a que se refiere el artículo 730 del Código de Procedimiento Civil, el cual dispone que “no serán susceptibles de ningún recurso las sentencias sobre nulidades de forma del procedimiento, anteriores o posteriores a la publicación del pliego de condiciones, ni las que decidieren sobre la demanda de subrogación contra la parte que ejecute el embargo, siempre que no se hubiere intentado por causa de colusión o de fraude, ni las que, sin decidir sobre los incidentes, hicieren constar la publicación del pliego de condiciones. Ninguna sentencia dictada en incidente de embargo inmobiliario pronunciará la distracción de costas;” y

c) Las sentencias que contengan condenaciones que no excedan la cuantía de 200 salarios mínimos del más alto establecido para el sector privado, vigente al momento en que se interponga el recurso de casación. Si no se ha fijado en la demanda el monto de la misma, pero existen elementos suficientes para determinarlo, se admitirá el recurso si excediese el monto antes señalado.

CAPÍTULO II

Recurso de Casación

I.- Sentencias Tributarias Recurribles en Casación.

1) Sentencias Recurribles en Casación.

Según hemos visto anteriormente 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 que solo pueden recurrirse en casación los fallos en última o en única instancia pronunciados por los tribunales del orden judicial.

2) Sentencias No Recurribles en Casación.

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) Sentencias Preparatorias y sobre Medidas Cautelares.

Las sentencias preparatorias y las que dispongan medidas conservatorias o cautelares no pueden ser recurridas en casación, excepto 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 hoy 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.”

b) Las sentencias a que se refiere el artículo 730 del Código de Procedimiento Civil.

Este artículo 730 dispone que “no serán susceptibles de ningún recurso las sentencias sobre nulidades de forma del procedimiento, anteriores o posteriores a la publicación del pliego de condiciones, ni las que decidieren sobre la demanda de subrogación contra la parte que ejecute el embargo, siempre que no se hubiere intentado por causa de colusión o de fraude, ni las que, sin decidir sobre los incidentes, hicieren constar la publicación del pliego de condiciones. Ninguna sentencia dictada en incidente de embargo inmobiliario pronunciará la distracción de costas.”

c) Condenaciones Menores a 200 Salarios Mínimos.

No podrán ser recurridas en casación “las sentencias que contengan condenaciones que no excedan la cuantía de doscientos (200) salarios mínimos del más alto establecido para el sector privado, vigente al momento en que se interponga el recurso. Si no se ha fijado en la demanda el monto de la misma, pero existen elementos suficientes para determinarlo, se admitirá el recurso si excediese el monto antes señalado.”

3) Resumen de Condiciones para que el Recurso Proceda.

De acuerdo con lo anterior, y refiriéndonos a la materia tributaria, podemos afirmar lo siguiente:

a) Según el artículo 176 del Código Tributario “las sentencias del Tribunal Superior Administrativo, serán susceptibles del recurso de casación conforme a las disposiciones establecidas para la materia civil y comercial por la Ley No.3726, del 29 de diciembre de 1953, o por la que la sustituya.”

b) Para que proceda y sea admisible un Recurso de Casación, debe tratarse de un recurso en contra de una sentencia judicial definitiva sobre el fondo, con carácter de cosa juzgada, que provoque el desapoderamiento total del asunto por el tribunal que la dictó, en este caso del Tribunal Superior Administrativo.

c) No puede tratarse de una sentencia susceptible de un recurso de apelación ni de una sentencia preparatoria o que ordene medidas de instrucción o medidas cautelares. En este sentido, las sentencias preparatorias y las que dispongan medidas conservatorias o cautelares, solo pueden recurrirse en casación conjuntamente con la sentencia definitiva.

d) La sentencia recurrida debe provenir del Poder Judicial, ya sea de tribunales judiciales ordinarios o de tribunales especializados como las del Tribunal Superior Administrativo.

e) No puede recurrirse en casación contra una resolución administrativa, como es la resolución proveniente de un Recurso de Reconsideración o Reclamación, pues esta no tiene el carácter de sentencia judicial.

f) No son susceptibles de ser recurridas en casación las sentencias que contengan condenaciones que no excedan la cuantía de 200 salarios mínimos del más alto establecido para el sector privado, vigente al momento en que se interponga el recurso.

II.- Personas que pueden Recurrir en Casación.

De acuerdo a la Ley No.3726 de 1953, sobre Procedimiento de Casación, el artículo 166 de la Constitución y otras leyes que otorgan Autonomía jurídica a la Administración Tributaria, pueden recurrir en casación los siguientes:

1) Las Partes interesadas que hubieren figurado en el juicio, vale decir:

a) El Particular Recurrente o Accionante ante el Tribunal;

b) El Organismo Administrativo recurrido;

c) El Procurador General Administrativo, en representación de la Administración Pública; y

d) El Distrito Nacional y los Municipios.

2) El Ministerio Público ante el Tribunal que dictó la sentencia, en los asuntos en los cuales intervenga como parte principal, en virtud de la ley, o como parte adjunta en los casos que interesen al orden público. Recordamos que el Procurador General Administrativo no es miembro del Ministerio Público, y ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa no hay Ministerio Público.

3) El Procurador General de la República en los siguientes dos casos:

a) En Interés de la Ley; y

b) Contra las Sentencias Viciadas de Exceso de Poder.

A) Las Partes Interesadas que hayan Figurado en el Juicio.

La ley ha requerido ser clara en el sentido de permitir el Recurso de Casación a aquellas personas que teniendo un interés legítimo en el caso, hayan figurado como partes interesadas al momento en que fue dictada la sentencia impugnada, cerrándole así las puertas a aquellos sujetos que sin formar parte del proceso judicial mantenían en él un interés directo. Es una consecuencia de la aplicación de un principio general que establece que los recursos procesales, excepto la tercería, solo pueden ser incoados por aquellas personas que han intervenido como partes en la sentencia recurrida, salvo disposición en contrario de la ley, claro está.

1) Distintas Teorías.

Cuando tratamos el tema de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa señalamos que el artículo 166 de la Constitución del año 2010 expresa que “la Administración Pública estará representada permanentemente ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa por el Procurador General Administrativo y, si procede, por los abogados que ésta designe,” de lo cual se desprenden las siguientes consecuencias:

a) El Procurador General Administrativo es el representante permanente de la Administración Pública por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, actuando como parte en el proceso;

b) Dentro del concepto de Administración Pública quedan enmarcados todos los órganos de la Administración Pública Central, sean o no organismos autónomos. Sin embargo, y en razón de que los Ayuntamientos son entes de derecho público que pertenecen a la Administración Pública Local y no son órganos dependientes del Poder Ejecutivo, como sí lo es el Procurador General Administrativo, entendemos que los mismos deben representarse a sí mismos por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, es decir que el Procurador General Administrativo no debe ostentar la representación del Distrito Nacional y los Municipios.

c) El órgano de la Administración Pública demandado o recurrido por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa tiene la opción de designar sus propios abogados para defenderse. Sobre este particular indicamos que el asunto se tornaba controversial cuando se quiere determinar el rol que debe jugar el Procurador General Administrativo cuando un órgano autónomo decide representarse a sí mismo, surgiendo las siguientes teorías:

c.1) Representación Permanente.

Según esta teoría el Procurador General Administrativo es el representante permanente de toda la Administración Pública ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa y por tanto el nombramiento de abogados por parte de los organismos autónomos que desean representarse a sí mismos, no excluye el rol que constitucionalmente le pertenece al Procurador General Administrativo de seguir siendo el representante permanente de la Administración Pública ante dicha Jurisdicción. En estos casos habrían ante el Tribunal tres partes litigantes, que son: 1) La Administración Pública, representada por el Procurador General Administrativo; 2) El Órgano Administrativo Autónomo recurrido, representado por sus propios abogados; y, 3) El Recurrente. Por lo tanto, todas las notificaciones, defensas, réplicas y procedimientos del litigio deben hacerse a todas las partes involucradas y todas las partes involucradas deben presentar sus conclusiones, ya sean iguales, distintas o contrarias a las conclusiones de las demás partes. Esto implica, naturalmente, que cada parte es libre para presentar medios de inadmisión, solicitar medidas de instrucción, recurrir la sentencia en apelación o casación y defenderse ante cualquier solicitud o recurso.

c.2) Excepción de Representación.

Esta teoría plantea que si bien es cierto que el Procurador General Administrativo es el representante permanente de la Administración Pública ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, esta regla sufre una excepción, a opción de los órganos administrativos autónomos dotados de personalidad jurídica para actuar en justicia:

c.2.a) Cuando un órgano autónomo decida ostentar su propia representación ante el Tribunal, entonces la representación en justicia de ese órgano administrativo no le corresponde al Procurador General Administrativo, sino exclusivamente al órgano autónomo. De eso se trata su autonomía, de tener capacidad para representarse a sí mismo, sin necesidad de que nadie más lo represente. En estos casos habrían solo dos partes litigantes ante el Tribunal: 1) El Particular Recurrente o Accionante; y, 2) El Órgano Administrativo Autónomo Recurrido, representado por sus propios abogados designados.

c.2.b) Cuando un órgano administrativo autónomo dotado de personalidad jurídica para actuar en justicia, teniendo el derecho de representarse a sí mismo ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, decide ejercer su propia representación ante el Tribunal, entonces la representación en justicia de ese órgano administrativo le corresponde de pleno derecho al Procurador General Administrativo, como representante permanente de toda la Administración Pública ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. En estos casos habrían solo dos partes litigantes ante el Tribunal: 1) El Particular Recurrente o Accionante; y, 2) El Órgano Administrativo Autónomo Recurrido, representado por el Procurador General Administrativo.

c.3) Nuestra Opinión.

Entendemos que cuando el artículo 166 de la Constitución señaló que “la Administración Pública estará representada permanentemente ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa por el Procurador General Administrativo y, si procede, por los abogados que ésta designe,” quiso consignar una regla y una excepción, dejando claro que el Procurador General Administrativo es representante permanente de la Administración Pública ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, pero que en los casos de órganos administrativos autónomos dotados de personalidad

jurídica para actuar en justicia, estos tienen el derecho de ostentar su propia representación, si así lo deciden, o dejar esta representación en manos del representante permanente de la Administración Pública, es decir en manos del Procurador General Administrativo.

Dijimos entonces que no creíamos que la idea del artículo 166 de la Constitución sea que en los juicios ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa figuren tres partes, sino dos partes: Un particular recurrente y una Administración Pública que se defiende, ya sea que la defensa de esta la lleve a cabo el Procurador General Administrativo o el órgano administrativo autónomo, según el caso, pero nunca ambos al mismo tiempo, ya sea una defensa en conjunto o una defensa separada como si fuesen partes distintas en el proceso. Entiendo que la decisión del órgano administrativo autónomo de ejercer su propia defensa ante el tribunal excluye automáticamente la representación de ese órgano por parte del Procurador General Administrativo, no solo evitando tres partes litigantes en un mismo proceso, sino también posibles y casi seguras contradicciones en las defensas y conclusiones entre el Procurador General Administrativo y el órgano autónomo recurrido, y en los subsecuentes recursos de apelación o casación.

En este sentido, señalamos que según nuestra opinión predominaba la teoría de la Excepción de Representación, pues la idea es evitar una doble representación que conduzcan a contradicciones jurídicas y que la autonomía de un órgano administrativo lo reviste con calidad para representarse a sí mismo en justicia, sin necesidad de que sea representado por un órgano ajeno a sus propios intereses, como sería el Procurador General Administrativo.

Debido a lo anterior, resulta de extrema importancia definir el rol que en los casos señalados debe jugar el Procurador General Administrativo como forma de determinar cuáles son las personas que pueden interponer un Recurso de Casación. Al parecer esto será materia de decisión de la Suprema Corte de Justicia y del Tribunal Constitucional.

2) Partes que pueden Recurrir en Casación.

a) El Particular.

De conformidad con la Ley No.3726 de 1953, sobre Procedimiento de Casación, tienen derecho a interponer un Recurso de Casación las

partes interesadas que hubieren figurado en el juicio cuya sentencia es recurrida en Casación. En razón de que el particular que interpuso un recurso o acción ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa figura como parte en dicho proceso, es obvio que este tiene derecho a incoar un Recurso de Casación contra la sentencia que intervenga.

b) La Administración Tributaria.

La Ley No.226-06 le otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Aduanas (DGA) y la Ley No.227-06 le otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII). En efecto, los artículos 1 de cada una de estas leyes le otorgan a dichas Direcciones Generales la calidad de entes de derecho público con personalidad jurídica propia, autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica, y patrimonio propio, con capacidad jurídica para adquirir derechos y contraer obligaciones.

Es decir que la Dirección General de Aduanas y la Dirección General de Impuestos Internos son órganos del Estado, disfrutan de autonomía y personalidad jurídica propia para actuar por sí mismos ante los tribunales, ya sea como demandantes o como demandados, lo cual implica que estos organismos tienen calidad y capacidad jurídica para defenderse por sí mismos ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa e interponer por sí mismos y sin intervención de nadie las acciones y recursos jurisdiccionales que entiendan. Por lo tanto, al ser órganos autónomos y tener personalidad jurídica propia, sus actuaciones judiciales no dependen del ministerio público y por ende no se les debe aplicar la Ley No.1486, del año 1938, sobre Representación del Estado en los Actos Jurídicos y la Defensa en Justicia de sus Intereses.

Las leyes 226-06 y 227-07 le dieron personalidad jurídica a la DGA y a la DGII para representarse por sí mismas ante los tribunales, sin necesidad de que el Procurador General Administrativo las represente. Por su parte, el artículo 6 de la Ley No.13-07, señaló un principio general y una excepción a esta representación:

b.1) Como principio general los organismos autónomos instituidos por leyes estarán representados permanentemente ante la

Jurisdicción Contenciosa Administrativa por el Procurador General Administrativo.

b.2) Como excepción los organismos autónomos, entre ellos la Administración Tributaria, si lo desean, pueden tener su propia representación ante dicho Tribunal, designando abogados para que los representen.

Asimismo, el artículo 166 de la Constitución de la República del 2010, al referirse al Tribunal Superior Administrativo, parece ratificar el contenido de la Ley No.13-07, al expresar que la Administración Pública estará representada permanentemente ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa por el Procurador General Administrativo y, si procede, por los abogados que esta designe.

Esta situación fue reconocida mediante sentencia de nuestra Suprema Corte de Justicia, la cual declaró que la Administración Tributaria puede interponer por sí misma un Recurso de Casación, sin estar representada por el Procurador General Administrativo, expresando lo siguiente: "Que de acuerdo a lo previsto por el artículo 30 del Código Tributario Dominicano, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) es uno de los órganos que conforman la Administración Tributaria y por la Ley 227-06, en su artículo Iro. "la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) es un ente de derecho publico con personalidad jurídica propia", lo que sin lugar a dudas la convierte en un sujeto de derecho con aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones; que si bien es cierto, que de acuerdo al artículo 6 de la Ley No.13-07 de Transición hacia el Control Jurisdiccional de la Actividad Administrativa del Estado, la Administración Central del Estado y los organismos autónomos instituidos por leyes estarán representados permanentemente por el Procurador General Administrativo, no menos cierto es, que el artículo 166 de la Constitución de la República proclamada el 26 de enero de 2010 y el propio artículo 6, ya citado, reconocen la facultad que tienen estas entidades de designar abogados para que las representen en la materia contenciosa administrativa; que en consecuencia, y contrario a lo expuesto por la recurrida, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), goza de plena capacidad para introducir un recurso de casación por sí misma, sin la representación del Procurador General Administrativo, ya que tal como se ha expuesto anteriormente, la ley la faculta prescindir de la representación de dicho funcionario cuando lo

considere conveniente y contratar los servicios de abogados privados que representen sus intereses en justicia, como ocurrió en la especie; por lo que, se rechaza el medio de inadmisión planteado por empresa recurrida, por improcedente y mal fundado.” (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de abril del 2011)

c) El Procurador General Administrativo.

Si aceptamos la teoría de la *Representación Permanente* y sin exclusión, que pregona que el Procurador General Administrativo es el representante permanente de toda la Administración Pública ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa y por tanto la propia representación de parte de organismos autónomos no excluye el rol de éste de seguir siendo el representante permanente de la Administración Pública ante dicha Jurisdicción, entonces en el proceso judicial habrían tres partes litigantes, que son: 1) La Administración Pública, representada por el Procurador General Administrativo; 2) El Órgano Administrativo Autónomo recurrido, representado por sus propios abogados; y, 3) El Recurrente, todos con facultad para interponer un Recurso de Casación contra la sentencia que se dicte.

Por el contrario, si aceptamos la teoría de la *Excepción de Representación*, que plantea que cuando un órgano autónomo decida ostentar su propia representación ante el Tribunal, entonces la representación en justicia de ese órgano administrativo no le corresponde al Procurador General Administrativo, sino exclusivamente al órgano autónomo, entonces habrían solo dos partes litigantes ante el Tribunal: 1) El Particular Recurrente o Accionante; y, 2) El Órgano Administrativo Autónomo Recurrido, representado por sus propios abogados designados, y cada una de estas dos partes tendrían derecho a interponer un Recurso de Casación.

Asimismo, cuando un órgano administrativo autónomo dotado de personalidad jurídica para actuar en justicia, decide no ejercer su propia representación ante el Tribunal, entonces la representación en justicia de ese órgano administrativo le corresponde de pleno derecho al Procurador General Administrativo, como representante permanente de toda la Administración Pública ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. En estos casos habrían solo dos partes litigantes ante el Tribunal: 1) El Particular Recurrente o Accionante; y, 2) El Órgano

Administrativo Autónomo Recurrido, representado por el Procurador General Administrativo, teniendo cada una de estas dos partes derecho a interponer un Recurso de Casación.

d) Los Municipios.

El artículo 199 de la Constitución consagra 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.”

Con respecto a los Municipios el literal a) del artículo 6 de la Ley No.13-07 establece que al ser estos organismos autónomos de Derecho Público creados no por leyes, sino por la propia Constitución, los mismos serán asistidos y representados por ante el Tribunal Superior Administrativo por sus propios abogados designados y no por el Procurador General Administrativo.

Partiendo de los razonamientos anteriores, entendemos que los Municipios al haber figurado como partes en el proceso, tienen calidad y capacidad jurídica para interponer por sí mismos y sin intervención del Procurador General Administrativo, un Recurso de Casación en contra de una sentencia del Tribunal Superior Administrativo en el cual hayan figurado como parte.

B) El Ministerio Público del Tribunal que dictó la Sentencia Recurrida.

La Ley permite el ejercicio del Recurso de Casación al representante del ministerio público del tribunal donde fue dictada la sentencia impugnada, pero lo sujeta a aquellos casos en los cuales este ha figurado como parte principal en el proceso o cuando existe un interés de orden público. En la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, sin embargo, no existe la figura del Ministerio Público, pues el Procurador General Administrativo no pertenece al Ministerio Público, sino al Poder Ejecutivo, que es quien lo designa.

C) El Procurador General de la República.

La Ley No.3726 de 1953 le atribuye también al Procurador General de la República calidad para elevar un Recurso de Casación por ante la Suprema Corte de Justicia, pero únicamente en los siguientes dos casos específicos determinados por la propia Ley:

a) En Interés de la Ley.

Prevé el artículo 63 de Ley No.3726, sobre Procedimiento de Casación, que “el Procurador General de la República puede interponer el recurso de casación en interés de la Ley, contra toda sentencia dictada en última instancia, en materia civil, comercial o penal (léase también administrativamente, conforme a la Constitución) en la cual se hubiere violado la ley, siempre que las partes interesadas no hayan recurrido a la casación en tiempo hábil.”

b) Contra las Sentencias Viciadas de Exceso de Poder.

Si bien la ley atribuye grandes poderes a los tribunales, también le exige que mantengan sus actuaciones dentro del marco de la legalidad. En el artículo 64 de la indicada Ley No.3726, sobre Procedimiento de Casación, se establece que “el Procurador General de la República puede recurrir también en casación, contra toda sentencia viciada de exceso de poder, antes de vencidos los plazos de la ley para que las partes interesadas hagan uso de sus derechos, o dentro del año de dictada el fallo.” Esta sentencia bien podría provenir del Tribunal Superior Administrativo, fallando un recurso contencioso relacionado con impuestos.

III.-Plazo de 30 Días para Recurrir en Casación.

Originalmente el artículo 5 de la Ley No.3726, sobre Procedimiento de Casación, señalaba que en los asuntos civiles y comerciales (incluyendo los administrativos según la Ley 3835 de 1954) el memorial de casación debía ser depositado en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia, dentro de los 2 meses de la notificación de la sentencia y que cuando se tratara de sentencia en defecto el plazo era de 2 meses contados desde el día en que la oposición no fuere admisible.

Sin embargo, la Ley No.491-08, promulgada el 19 de diciembre del 2008, modificó varios artículos de la Ley No.3726, sobre Procedimiento de Casación, entre ellos el artículo 5, para establecer que “en las materias civil, comercial, inmobiliaria, contencioso administrativo y contencioso tributario, el recurso de casación se interpondrá mediante un memorial suscrito por abogado, que contendrá todos los medios en que se funda, y que deberá ser depositado en la Secretaría General de la Suprema Corte de Justicia, dentro del plazo de treinta (30) días a partir de la notificación de la sentencia. El memorial deberá ir acompañado de una copia certificada de la sentencia que se impugna, a pena de inadmisibilidad, y de todos los documentos en que se apoya la casación solicitada. Con relación a las sentencias en defecto, el plazo es de treinta (30) días contados desde el día en que la oposición no fuere admisible.”

En consecuencia el plazo para depositar el Recurso de Casación en la Secretaría General de la Suprema Corte de Justicia es de 30 días a partir de la notificación de la sentencia. En caso de tratarse de una sentencia en defecto, el plazo es de 30 días contados a partir del día en que el recurso de oposición contra la misma no fuere admisible. Nuestra Suprema Corte de Justicia ha dicho *que el Plazo para interponer el Recurso de Casación es Franco*. (Sentencia de la SCJ, de fecha 30 de septiembre de 1998, B.J. No.1054, pág.753). Asimismo, ha juzgado que *el plazo para el Recurso de Casación no se aumenta en razón de la distancia*. (Sentencia de la SCJ, de fecha 5 de abril del 2000, B.J. No.1073, pág.541).

Si el depósito del memorial de casación es hecho en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia fuera del plazo establecido de 30 días, daría lugar a que el recurso sea declarado inadmisibile por tardío y en consecuencia el mismo sería considerado irrecibible.

IV.- Procedimiento de Casación.

Dispone el artículo 5 de la Ley No.3726, sobre Procedimiento de Casación, modificado por la Ley No.491-08, del año 2008, que en las materias contencioso administrativo y contencioso tributario, el Recurso de Casación se interpondrá mediante un memorial suscrito por abogado, que contendrá todos los medios en que se funda. El memorial deberá ir acompañado de una copia certificada de la sentencia que se

impugna, a pena de inadmisibilidad, y de todos los documentos en que se apoya la casación solicitada.

De acuerdo con lo anterior el Recurso de Casación se inicia por medio de un memorial de casación realizado por la parte recurrente, el cual debe ser suscrito por abogado y depositado en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia dentro del plazo establecido, acompañado de una copia certificada de la sentencia que se impugna y de todos los documentos en que se apoya la casación solicitada.

Originalmente la Ley No.3835, del año 1954, que permitió el Recurso de Casación contra las sentencias administrativas, y posteriormente el Código Tributario, en su párrafo IV del artículo 176, señalaban que en materia tributaria y administrativa no era necesario acompañar el memorial de casación con la copia de la sentencia recurrida, ni con los documentos justificativos del recurso, los cuales debían ser solo enunciados en dicho memorial, de modo que el Secretario General de la Suprema Corte de Justicia los solicitara sin demora al Secretario General del Tribunal Superior Administrativo, a fin de ser incluidos en el expediente del caso.

Sin embargo, la Ley No.491-08, del año 2008, que modificó el artículo 5 de la Ley No.3726, sobre Procedimiento de Casación, consignó que en las materias contencioso administrativo y contencioso tributario, el Recurso de Casación debe contener todos los medios en que se funda e ir acompañado de una copia certificada de la sentencia que se impugna, a pena de inadmisibilidad, y de todos los documentos en que se apoya la casación solicitada. En este sentido, el Recurso de Casación o memorial de casación debe contener:

- 1) Todos los medios en que se funda el recurso;
- 2) Anexar una copia certificada de la sentencia que se impugna; y
- 3) Anexar todos los documentos en que se apoya la casación solicitada.

A) Cuando el Recurrente es la Administración Pública o el Estado.

Cuando el recurrente en casación es el Procurador General Administrativo en representación del Estado o la Administración

Pública, el memorial de casación es realizado por el Procurador General Administrativo, quien después de depositarlo por ante la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia deberá notificarlo por acto de alguacil a todas las partes involucradas en el proceso, es decir al particular y al órgano administrativo, encabezando el acto de notificación con el auto de la Suprema Corte de Justicia que lo autoriza a emplazar al demandado.

B) Cuando el Recurrente es la Administración Tributaria.

Hemos dicho que la Administración Tributaria, valiéndose de su autonomía jurídica, puede ostentar su propia representación ante el Tribunal Superior Administrativo y presentar directamente un Recurso de Casación en contra de una sentencia del Tribunal Superior Administrativo.

Cuando el recurrente en casación es el órgano administrativo autónomo, es decir la Administración Tributaria, el memorial de casación es realizado por la propia Administración Tributaria recurrente, quien después de depositarlo por ante la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia deberá notificarlo por acto de alguacil a las partes que figuraron en el juicio de fondo, es decir al particular y al Procurador General Administrativo, encabezando el acto de notificación con el auto de la Suprema Corte de Justicia que lo autoriza a emplazar al demandado.

C) Cuando el Recurrente es el Distrito Nacional o un Municipio.

Se ha explicado que el Distrito Nacional y los Municipios, valiéndose de su autonomía jurídica, deben ostentar su propia representación ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, pudiendo presentar directamente un Recurso de Casación en contra de una sentencia del Tribunal Superior Administrativo.

Cuando el recurrente en casación es el un Ayuntamiento o Municipio, el memorial de casación es realizado por el abogado de ese Ayuntamiento o Municipio, quien después de depositarlo por ante la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia deberá notificarlo por acto de alguacil a la otra parte que figuró en el juicio de fondo, es decir al particular, encabezando el acto de notificación con el auto de la Suprema Corte de Justicia que lo autoriza a emplazar al demandado. No es necesario notificarlo al Procurador General Administrativo porque este

no representa a los Ayuntamientos y Municipios por ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

D) Cuando el Recurrente es el Particular.

En aquellos casos en los cuales el recurrente en casación es el particular, el memorial de casación es realizado por el abogado de este particular, quien después de depositarlo por ante la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia deberá notificarlo por acto de alguacil a las partes que figuraron en el juicio de fondo, de la siguiente manera:

1) Si en el juicio solo participaron como partes involucradas el Procurador General Administrativo, en representación de la Administración Pública, y la Administración Tributaria, con o sin sus abogados, debe notificarse a estas dos entidades.

2) Si en el juicio solo participó como parte involucrada un Ayuntamiento o Municipio, y en razón de que el Procurador General Administrativo no representa los mismos, el recurso de casación debe notificarse solo a dicho Ayuntamiento o Municipio.

E) Impulso del Proceso.

El párrafo II del artículo 176 del Código Tributario establece que el "Secretario de la Suprema Corte de Justicia remitirá copia del memorial del Recurso de Casación al Procurador General Administrativo y le avisará el día que haya fijado para la celebración de la audiencia, a fin de que en ella el referido funcionario presente sus conclusiones, en representación de los organismos administrativos."

Sin embargo, a partir de la entrada en vigencia de la Ley No.491-08, que exige que las partes depositen todos los documentos en que se apoya su recurso, y como ya no se le tiene que pedir el expediente al Secretario del Tribunal Superior Administrativo, la Suprema Corte de Justicia, con la finalidad de preservar el principio procesal de rango constitucional que exige la igualdad de las partes en el debate, desde el año 2009 en que entró en vigencia la Ley No.491-08, no le da cumplimiento a este párrafo II del artículo 176 del Código Tributario. En este sentido, actualmente el asunto se maneja de igual forma para todos los involucrados en el Recurso de Casación, sin importar cual de las partes es la recurrente y cuál el recurrido, por lo que el Secretario de la Suprema Corte de Justicia

no le notifica al Procurador que existe dicho recurso sino que está a cargo del recurrente impulsar su recurso con el mismo procedimiento contemplado para la materia civil.

Aunque en estos casos la ley no exige que la parte recurrente sea quien le notifique su memorial de casación al Procurador General Administrativo, sino que el párrafo II del artículo 176 del Código Tributario dice que esta notificación está a cargo del Secretario de la Suprema Corte de Justicia, quien "remitirá copia del memorial del recurso de casación al Procurador General Administrativo y le avisará el día que haya fijado para la celebración de la audiencia, a fin de que en ella el referido funcionario presente sus conclusiones," en la práctica es el recurrente que hace esta notificación y desde la entrada en vigencia de la Ley No.491-08 es el recurrente quien debe hacerlo, pues la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia no le hace esta notificación al Procurador, sino que la misma corre a cargo del recurrente.

F) Procedimiento.

Una vez que las partes en casación tienen conocimiento del memorial depositado, el procedimiento para los asuntos tributarios sigue la misma suerte que en materia civil y comercial, conforme lo expresa el artículo 176 del Código Tributario y la Ley No.491-08.

1) Solicitar y obtener del Tribunal Superior Administrativo una copia certificada de la sentencia dictada por ese Tribunal que será recurrida en casación.

2) Preparación del Memorial de Casación, suscrito por el recurrente en Casación, ya sea el abogado del particular, del Municipio, de la Administración Tributaria o por el Procurador General Administrativo, según el caso.

3) El memorial debe contener todos los medios en que se funda el recurso y anexar una copia certificada de la sentencia que se impugna y de todos los documentos en que se apoya la casación solicitada.

4) Debe depositarse en la Suprema Corte de Justicia dentro de los 30 días de haber sido notificada la sentencia recurrida.

5) Una vez depositado el memorial o recurso, la Suprema Corte de Justicia expide un auto autorizando al recurrente a emplazar al

recurrido y a notificarle su memorial de casación depositado. Expresa el artículo 6 de la Ley No.3726, sobre Procedimiento de Casación, que “en vista del memorial de casación el Presidente proveerá auto mediante el cual se autorizará el emplazamiento de la parte contra quien se dirija el recurso. Este emplazamiento se encabezará con una copia del memorial de casación y una copia del auto del presidente, a pena de nulidad, a cuyo efecto el secretario expedirá al recurrente copia certificada tanto del memorial como del auto mencionado.”

6) Dentro de los 30 días de haberse expedido el auto que autoriza el emplazamiento, el recurrente debe efectuar dicho emplazamiento contra la parte recurrida y este emplazamiento debe contener las menciones establecidas por el artículo 6 de la Ley de Procedimiento de Casación No.3726, antes indicadas, así como encabezarlo con una copia del auto que lo autoriza y una copia del memorial de casación, todo ello a pena de nulidad del recurso.

Dentro del plazo de 15 días de haberse notificado este memorial de casación, el recurrente deberá depositar en Secretaría de la Suprema Corte de Justicia el original del acta de emplazamiento, según lo prescribe la parte *in fine* del artículo 6 de la Ley No.3726.

7) El recurrente en Casación debe notificarle copia del memorial del Recurso de Casación a todas las partes que figuraron en la sentencia contra la cual se recurre, ya sea el particular, el Municipio, la Administración Tributaria o el Procurador General Administrativo, según el caso.

8) Expresa el artículo 8 de la Ley de Casación No.3726 que en el término de 15 días contados desde la fecha del emplazamiento, el recurrido producirá un memorial de defensa, el cual será notificado al abogado constituido por el recurrente por acto de alguacil.

9) Dentro de los 8 días que sigan a la notificación del memorial de defensa, el recurrido depositará en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia el original de esa notificación junto con el original del referido memorial de defensa, así como el acta original de la constitución de abogado si esta se hubiese hecho por separado, según consagra la Ley No.3726, en el artículo 8, párrafo II.

10) De conformidad con el artículo 11 de la Ley No.3726, inmediatamente después que las partes hayan hecho los depósitos

exigidos en los artículos 6 y 8, o que se haya pronunciado el defecto o la exclusión de las partes que estén en faltas (por no hacer los depósitos o hacerlos fuera de tiempo) el Presidente expedirá auto mediante el cual comunicará el expediente al Procurador General de la República para que emita su dictamen, quien dictaminará en el término de 15 días.

11) El Procurador General de la República debe dictaminar sobre el recurso de casación y devolver el expediente a la Suprema Corte de Justicia. Una vez que el expediente es dictaminado y llega a la Suprema Corte de Justicia, la Secretaria General de este Tribunal lo envía a la Secretaría de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, que es la Sala competente para conocer de la materia tributaria, y desde aquí toda la instrucción del expediente la sigue la Tercera Sala, que es quien procede a ordenar la fijación de audiencia y a notificarla a las partes.

12) El día de la audiencia las partes no discuten la validez o no del recurso ni los argumentos, sino que se limitan a presentar sus conclusiones, pudiendo depositar posteriormente escritos ampliatorios, réplicas y contrarréplicas, dentro de los plazos previstos, hasta que finalmente el asunto se encuentre en estado de fallo. Se concluye a través de abogado.

V.- Efecto Suspensivo del Recurso.

Originalmente el artículo 12 de la Ley de Casación señalaba que dicho recurso no tenía efecto suspensivo, salvo que la Suprema Corte de Justicia lo ordenara a solicitud del recurrente. Posteriormente la Ley No.13-07, del 2007, del hoy Tribunal Superior Administrativo, dispuso en su artículo 8 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.”

Sin embargo, la Ley No.491-08, al modificar el artículo 12 de la Ley No.3726, sobre Procedimiento de Casación, estableció que el “recurso de casación es suspensivo de la ejecución de la decisión impugnada. Sin embargo, las disposiciones del presente artículo, no son aplicables en materia de amparo y en materia laboral.”

Por lo tanto, desde que el Recurso de Casación es interpuesto este tiene efecto suspensivo inmediato sobre cualquier sentencia dictada en materia tributaria.

VI.- La Sentencia.

En vista de que en el Recurso de Casación los jueces no deciden sobre los hechos o circunstancias del proceso, sino sobre la correcta o mala aplicación de la ley, pues no se trata aquí de un tercer grado de jurisdicción, la sentencia debe limitarse a juzgar si el derecho fue bien o mal aplicado por el tribunal, sin decidir sobre el fondo del asunto. En este sentido, la decisión de la Suprema Corte de Justicia en funciones de Corte de Casación puede ser de la siguiente manera:

1) Confirmar la Sentencia Impugnada.

En estos casos la sentencia recurrida en casación adquiere inmediatamente autoridad de cosa irrevocablemente juzgada, sin ningún tipo de recurso disponible para atacarla.

2) Casar o Anular la Sentencia Impugnada.

Si la Suprema Corte de Justicia decide anular la sentencia recurrida en casación por considerar que la ley ha sido mal aplicada, devolverá el asunto al Tribunal Superior Administrativo que emitió la sentencia casada. En estos casos, señala el párrafo III del artículo 176 del Código Tributario, “el Tribunal Superior Administrativo, estará obligado, al fallar nuevamente el caso, a atenerse a las disposiciones de la Suprema Corte de Justicia en los puntos de derecho que hubiesen sido objeto de casación.”

En razón de que en la actualidad existen 2 Salas dentro del Tribunal Superior Administrativo en la práctica se utiliza enviar el expediente con la sentencia casada a la otra Sala distinta a la que lo decidió originalmente, para evitar que lo conozca la misma Sala que dictó el fallo impugnado en casación. Aunque la ley no dispone esto, la Suprema Corte de Justicia lo ha venido haciendo de esta manera desde que entró en vigencia la Ley No.13-07, cuando a raíz de la misma se crearon las 2 Salas del Tribunal Superior Administrativo.

Sin embargo, esta disposición del párrafo III del artículo 176 del Código Tributario solo se mantiene vigente mientras en el país exista un solo Tribunal Superior Administrativo, pues en caso de que se cree más de un Tribunal Superior Administrativo las sentencias casadas o anuladas deben reenviarse “a otro tribunal del mismo grado o categoría que aquél de donde proceda la sentencia que sea objeto del recurso,” pudiendo en estos casos existir un doble recurso de casación.

En efecto, la Ley No.491-08, al modificar el artículo 20 de la Ley No.3726, sobre Procedimiento de Casación, estableció que “la Suprema Corte de Justicia, siempre que casare un fallo, enviará el asunto a otro tribunal del mismo grado o categoría que aquél de donde proceda la sentencia que sea objeto del recurso. Si la segunda sentencia es casada por igual motivo que la primera, el segundo tribunal al cual se reenvíe el asunto deberá conformarse estrictamente con la decisión de la Suprema Corte de Justicia, en el punto de derecho juzgado por ésta, salvo las excepciones establecidas por la ley. Cuando la casación se funde en que la sentencia contra la cual se interpuso apelación, no estaba sujeta a este recurso, como también cuando sea pronunciada por contradicción de fallos, o en cualquier otro caso en que la casación no deje cosa alguna por juzgar, no habrá envío del asunto. En uno y otro caso, las partes interesadas podrán proceder a la ejecución de la sentencia, cuya validez haya sido reconocida por la Suprema Corte de Justicia. Si la sentencia fuere casada por causa de incompetencia, la Suprema Corte de Justicia dispondrá el envío del asunto por ante el Tribunal que debe conocer del mismo, y lo designará igualmente.”

Finalmente hay que indicar que la Ley No.3726 sobre Procedimiento de Casación, consagra en su artículo 70 que “toda sentencia de la Suprema Corte de Justicia, en funciones de Corte de Casación, deberá contener los nombres de las partes, el objeto de la demanda, los motivos del fallo y el texto de la ley en la cual se basa dicho fallo.” Asimismo, el párrafo V del artículo 176 del Código Tributario señala que en el recurso de casación relativo a la materia tributaria “no habrá condenación en costas.”

VII.- Recurso contra la Sentencia.

El artículo 53 de la Ley No.137-11, sobre el Tribunal Constitucional y los Procedimientos Constitucionales establece la revisión constitucional de las decisiones jurisdiccionales, al consignar que el Tribunal Constitucional

tendrá la potestad de revisar las decisiones jurisdiccionales que hayan adquirido la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada, con posterioridad al 26 de enero de 2010, fecha de proclamación y entrada en vigencia de la Constitución, en los siguientes casos:

1) Cuando la decisión declare inaplicable par inconstitucional una ley, decreto, reglamento, resolución u ordenanza;

2) Cuando la decisión viole un precedente del Tribunal Constitucional;

3) Cuando se haya producido una violación de un derecho fundamental, siempre que concurren y se cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que el derecho fundamental vulnerado se haya invocado formalmente en el proceso, tan pronto quien invoque la violación haya tomado conocimiento de la misma.

b) Que se hayan agotado todos los recursos disponibles dentro de la vía jurisdiccional correspondiente y que la violación no haya sido subsanada;

c) Que la violación al derecho fundamental sea imputable de modo inmediato y directo a una acción u omisión del órgano jurisdiccional, con independencia de los hechos que dieron lugar al proceso en que dicha violación se produjo, los cuales el Tribunal Constitucional no podrá revisar.

Párrafo. La revisión por la causa prevista en el numeral 3) de este artículo solo será admisible por el Tribunal Constitucional cuando este considere que, en razón de su especial trascendencia o relevancia constitucional, el contenido del recurso de revisión justifique un examen y una decisión sobre el asunto planteado. El tribunal siempre deberá motivar sus decisiones.

VIII.- Jurisprudencias.

1) Obligatoriedad o No del Recurso.

La Ley puede establecer que una Sentencia o Decisión No será susceptible de uno o ningún Recurso, pues la Constitución No lo Prohíbe. (Sentencia de

la SCJ, de fecha 9 de febrero del 2000, B.J. No.1071, pág.38; Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de febrero del 2000. B.J. No.1071, pág.45).

2) Representación del Fisco.

La Administración Tributaria puede interponer por sí misma un Recurso de Casación, sin estar Representada por el Procurador General Administrativo. (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de abril del 2011)

3) Plazos en Casación.

a) El Plazo para interponer el Recurso de Casación es Franco. (Sentencia de la SCJ, de fecha 30 de septiembre de 1998, B.J. No.1054, pág.753; Sentencia de la SCJ, de fecha 5 de abril del 2000, B.J. No.1073, pág.542; Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de mayo del 2001, B.J. No.1086, pág.839)

b) El Plazo para el Recurso de Casación no aumenta en razón de la Distancia. (Sentencia de la SCJ, de fecha 5 de abril del 2000, B.J. No.1073, pág.541)

4) Calidad y Representación.

a) En asuntos Administrativos el Recurso de Casación lo eleva el Procurador General Administrativo, en su calidad de Representante Legal del Estado en asuntos Administrativos. (Sentencia de la SCJ, de fecha 27 de octubre del 1967, B.J. No.683, pág.2040).

b) En Materia de Tributos Internos Nacionales tanto el Estado Dominicano como la Dirección General de Impuestos Internos poseen la Calidad y el Interés para interponer el Recurso de Casación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 17 de junio de 2009, Número Unico 033-2007-00429)

5) Forma de Interponer el Recurso.

a) Conforme a Asuntos Civiles.

En Materia Tributaria el Recurso de Casación debe interponerse Conforme a los Asuntos Civiles y Comerciales, conteniendo los Medios que fundamentan

el Recurso. (Sentencia de la SCJ No.10, de fecha 5 de enero del 2005, B.J. 1130, pág.592)

b) Contenido y Exposición del Recurso.

El Recurso debe tener un contenido Ponderable. (Sentencia de la SCJ, de fecha 30 de septiembre de 1998, B.J. No.1054, pág.753). *El Recurso debe Exponer los Medios en que se Funda y la Exposición de Agravios.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 28 de octubre de 1998, B.J. No.1055, pág.757). *El Recurso de Casación debe Enunciar y Desarrollar los Medios en que se Fundamenta.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 10 de enero del 2001, B.J. No.1082, pág.501). *El Recurrente debe demostrar las Violaciones en que Incurrió el Tribunal a-quo al dictar la Sentencia atacada, pues la Suprema Corte de Justicia No Juzga los Hechos, sino el Derecho.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 11 de julio del 2001, B.J. No.1088, pág.746). *El Memorial Introductivo del Recurso de Casación debe desarrollar los Medios en que se Funda el Recurso y las Violaciones Atribuidas a la Sentencia Impugnada, a pena de Inadmisión.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 16 de julio del 2008, Número Unico 003-2007-00737; Sentencia de la SCJ, de fecha 4 de febrero del 2009, Número Único 003-2007-01826)

c) Acompañamiento.

El Memorial debe estar Acompañado de los Medios de Casación contra la Sentencia Recurrída. (Sentencia de la SCJ, de fecha 30 de septiembre de 1998, B.J. No.1054, pág.839)

6) Sentencias Preparatorias No Recurribles.

La Sentencia que ordena una Comparecencia Personal de las Partes, al ser Preparatoria, No es susceptible de ser recurrida en Casación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 20 de septiembre del 2000, B.J. No.1078, pág.678; Sentencia de la SCJ, de fecha 21 de marzo del 2001, B.J. No.1084, pág.691). *Las Sentencias Preparatorias, al No decidir sobre el Fondo, No son Susceptibles del Recurso de Casación.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 18 de junio de 2008, Número Único 003-2007-01153)

7) Medios de Casación.

a) Precio de Compra.

Examinar el Precio de compra es una cuestión de hecho que escapa a la censura de Casación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 14 de mayo de 1986, B.J. No.906, pág.554)

b) Omisión de Estatuir.

La Omisión de Estatuir es un medio de Revisión y No de Casación, salvo violación de Ley. (Sentencia de la SCJ, de fecha 4 de noviembre de 1998, B.J. No.1056, pág.313)

c) Estatuir en Exceso.

Estatuir en Exceso de lo demandado o Ultra Petita, es un medio de Revisión, No de Casación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 18 de noviembre de 1998, B.J. No.1056, pág.532)

d) No Mención de Textos Legales.

El hecho de que el Tribunal No haya mencionado en su Sentencia los Textos Legales que según una de las Partes debían aplicarse en el caso de la Especie, No es motivo de Casación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 12 de septiembre del 2001, B.J. No.1090, pág.622)

e) Contradicción entre Motivos y Dispositivo Sentencia.

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, fecha 11 de agosto del 2004, B.J. 1125, pág.517)

f) Plazos.

El Plazo para la Interposición de un Recurso es un asunto de Orden Público y puede Alegarse por primera vez en Casación. (Sentencia del TCT No.004-2003, de fecha 30 de enero del 2003). *El Punto de Partida de un Plazo para el*

Ejercicio de un Recurso, al ser un asunto de Orden Público, puede alegarse por Primera Vez en Casación. (Sentencia de la SCJ No.9, de fecha 11 de agosto del 2004, B.J. No.1125, pág.517)

8) Medios Nuevos en Casación.

a) Prescripción.

La Prescripción, al ser de Interés Privado, No puede Invocarse por Primera vez en Casación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de marzo de 1979, B.J. No.820, pág.384; Sentencia de la SCJ, de fecha 8 de septiembre de 1971, B.J. No.730, pág.2577).

b) Autoridad de Cosa Juzgada.

El medio deducido de la Autoridad de la Cosa Juzgada No es de Orden Público y debe ser propuesto ante los Jueces de Fondo, No por Primera vez en Casación. (Sentencia de la SCJ; de fecha 10 de septiembre de 1993, B.J. No.994, pág.880).

c) Inconstitucionalidad.

La Inconstitucionalidad de una Ley o Acto debe plantearse ante los Jueces de Fondo, No por Primera Vez en Casación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 21 de octubre de 1998, B.J. No.1055, pág.100)

d) Medio Nuevo No Presentado en el Fondo.

En un Recurso de Casación No puede admitirse un Medio Nuevo No presentado a los Jueces de Fondo. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.986). *En el Recurso de Casación No deben presentarse Medios Nuevos que No fueron presentados en el Memorial o ante los Jueces de Fondo.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 15 de agosto del 2001, B.J. No.1089, pág.780). *No pueden Alegarse Medios Nuevos en Casación, No presentados ante los Jueces de Fondo.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 25 de marzo de 2009, Número Único 003-2007-00951)

e) Asuntos de Orden Público.

El Plazo para la Interposición de un Recurso es una cuestión de Orden Público y por tanto puede ser propuesto como un Medio Nuevo en Casación.

(Sentencia de la SCJ, de fecha 23 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.784; Sentencia de la SCJ, de fecha 14 de febrero del 2001, pág.506). *El Principio de Anualidad del Impuesto sobre la Renta No es un asunto de Orden Público y por tanto No puede plantearse por Primera vez en Casación.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de marzo del 2002, B.J. No.1096, pág.718).

9) Anexos al Recurso.

El Recurso de Casación debe estar acompañado de una Copia Auténtica de la Sentencia que se Impugna, No de una Fotocopia de la Sentencia. (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de junio del 2001, B.J. No.1087, pág.44; Sentencia de la SCJ, de fecha 14 de agosto del 2002, B.J. No.1101, pág.73).

10) Notificación del Recurso. Emplazamiento.

El Emplazamiento a la Parte Recurrída debe Notificarse dentro de los 30 días de la fecha del Auto de la Suprema Corte de Justicia, que autoriza a Emplazar. (Sentencia de la SCJ, del 14 de febrero del 2001, B.J. No.1083, pág.501). *El Recurso de Casación debe ser Notificado a la Recurrída, No a los Abogados que tuvo la Recurrída ante el Tribunal A-quo.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 21 de febrero del 2001, B.J. No.1083, pág.647)

11) Sentencia de Casación.

Cuando la Sentencia es Casada con Envío, el Tribunal Contencioso debe Fallar el caso conforme a la decisión de la Suprema Corte de Justicia. (Sentencia del TCT, de fecha 31 de enero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.55)

12) Casación con Envío.

El Tribunal Superior Administrativo debe conocer de nuevo el Asunto. (Sentencia del TCT No.004-2003, de fecha 30 de enero del 2003). *En caso de Casación con Envío, el Tribunal está obligado a fallar nuevamente el caso y a atenerse a las disposiciones de la Suprema Corte de Justicia en los puntos de Derecho Objeto de Casación.* (Sentencia del TCT No.084-2003, de fecha 30 de diciembre del 2003). *Cuando una Sentencia es Casada con envío, el Tribunal Superior Administrativo, al fallar nuevamente el asunto, debe hacerlo Conforme a la Decisión de la Suprema Corte de Justicia en lo que se refiere al punto de Derecho Juzgado.* (Sentencia de la SCJ No.2, de fecha 2 de noviembre del 2005, B.J. No.1140, Vol. I, pág.7)

CUARTA PARTE
Cobro Compulsivo de la Deuda Tributaria

Introducción

En reiteradas ocasiones hemos indicado que podría decirse que respecto a la deuda tributaria y su cobro existen tres procedimientos distintos:

a) Determinación de la Deuda Tributaria.

Mediante este procedimiento 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.

b) Adopción de Medidas Cautelares.

Se trata de un procedimiento discrecional de la Administración Tributaria que tiene como única finalidad conservar los bienes del deudor para garantizar el cobro de la deuda tributaria. Puede ser iniciado en cualquier momento que surja la deuda tributaria, incluso antes de haberse hecho la determinación, siempre que exista riesgo para cobrar la deuda por la posible desaparición de los bienes del deudor.

c) Cobro Compulsivo o Proceso de Apremio de la Deuda Tributaria.

Se inicia al terminarse el proceso de determinación de la deuda tributaria y sus recursos, ante el no pago voluntario de la deuda, mediante la emisión de un Certificado de Deuda por parte del Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria y la notificación al

deudor de un Mandamiento de Pago o Providencia de Apremio. Su finalidad es embargar los bienes del deudor para posteriormente subastarlos y con su importe saldar la deuda tributaria y sus accesorios, tales como costos y honorarios del proceso.

Cuando se termina el proceso de determinación de la deuda y al sujeto pasivo no le quedan más recursos por incoar, el crédito tributario se convierte en cierto, líquido y exigible, dando lugar a que el deudor tenga que pagar voluntariamente su deuda o de lo contrario se iniciaría en su contra un procedimiento de cobro coactivo. En este sentido, hemos indicado que 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, 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 dará inicio al procedimiento de Cobro Compulsivo de la deuda mediante la puesta en marcha de medidas o acciones ejecutorias.

En el léxico jurídico tributario el Cobro Compulsivo recibe distintos nombres, tales como Cobro Coactivo, Procedimiento de Apremio, Acción Ejecutoria, Proceso Ejecutorio, Ejecución Forzosa y otros, los cuales es importante conocer para no confundirse cuando se conozca sobre el derecho comparado, en especial la doctrina tributaria de autores de otros países.

Sopena Gil, en su obra *El Embargo de Dinero por Deudas Tributarias*, nos dice que el procedimiento de Apremio es “un procedimiento de que dispone la Administración para el cobro de créditos consistentes en cantidades líquidas a su favor. Es lo que podría llamarse acción ejecutiva tributaria o especificación patrimonial de la ejecución forzosa de los actos administrativos.”

Sobre el estudio de la acción ejecutoria en materia tributaria es importante tener presente algunos aspectos de interés:

- 1) Determinar el órgano competente para emitir títulos ejecutorios, es decir si es la propia Administración Tributaria o un tribunal judicial;
- 2) Determinar el órgano competente para realizar el procedimiento ejecutorio o cobro compulsivo de la deuda tributaria;

3) Determinar el procedimiento ejecutorio establecido por la ley para proceder al cobro coactivo; y,

4) Conocer los recursos administrativos y judiciales disponibles durante el procedimiento ejecutorio.

A) Distintos Sistemas de Ejecución.

A diferencia del derecho común, en el cual el proceso de ejecución se rige por el Código de Procedimiento Civil, mediante un proceso ordinario que implica intervención judicial, respecto de la materia tributaria las distintas legislaciones han regulado el proceso de ejecución mediante uno de los siguientes sistemas:

1) Procedimiento Civil Ordinario.

Que el proceso de ejecución se rija exclusivamente por el Código de Procedimiento Civil, como si se tratase de un proceso ordinario o normal, es decir donde la Administración Tributaria, para ejecutar la deuda, deba seguir los mismos procedimientos judiciales ordinarios que cualquier particular, es decir que sea el tribunal judicial quien emita por sentencia el título ejecutorio, autorice el embargo y subaste los bienes del deudor;

2) Procedimiento Especial.

Que la Administración Tributaria tenga capacidad para emitir su propio título ejecutorio, como es el Certificado de Deuda o Boleta de Deuda, pero que solo pueda ejecutarlo mediante autorización u homologación por parte del tribunal judicial. En este caso el Fisco, luego de emitir un Certificado de Deuda, lo somete a la aprobación del tribunal para que este lo autorice a iniciar y continuar con el proceso de ejecución, vale decir a notificar un Mandamiento de Pago y luego proceder a embargar y subastar los bienes de su deudor; y

3) Procedimiento Fiscalista.

Que la Administración Tributaria tenga capacidad para emitir su propio título ejecutorio, como es el Certificado de Deuda o Boleta de

Deuda, y también para ejecutarlo sin ningún tipo de autorización u homologación por parte del tribunal judicial. En estos casos el Fisco puede, sin intervención judicial, emitir su propio título ejecutorio, como un Certificado de Deuda, notificar Mandamiento de Pago y luego proceder por sí mismo a embargar y subastar los bienes de su deudor y con el producto de la misma liquidar la deuda y entregar la suma restante al embargado.

B) Los Sistemas de Ejecución Vigentes en Dominicana.

Como veremos más adelante, en la República Dominicana tenemos dos sistemas ejecutorios distintos para el cobro compulsivo de las deudas tributarias:

1) Cobro de Impuestos Nacionales.

De conformidad con el Código Tributario para el cobro coactivo de las deudas tributarias relativas a los impuestos internos nacionales, la Administración Tributaria tiene capacidad jurídica para emitir su propio título ejecutorio, como es el Certificado de Deuda, y también para ejecutarlo, sin ningún tipo de autorización o intervención judicial, pudiendo notificar el Mandamiento de Pago y luego proceder a embargar y subastar los bienes de su deudor y con el producto de la misma liquidar la deuda fiscal y entregar la suma restante al embargado, si queda algo.

2) Cobro de Impuestos de Aduanas y Municipales.

En estos casos el proceso de ejecución de la deuda tributaria se rige por la Ley No.4453, del año 1956, sobre Cobro de Impuestos, Derechos y Arbitrios del Estado, que prevé que el cobro compulsivo de la deuda tributaria debe estar precedido de una Ordenanza o Autorización emitida por el tribunal de Primera Instancia, que es un tribunal ordinario perteneciente al Poder Judicial, a instancias de Aduanas o la Administración Tributaria Municipal.

El artículo 1 de esta Ley No.4453 dispone que “las obligaciones resultantes por concepto de impuestos, derechos, arbitrios, arrendamientos, ventas, mensuras o por cualquier otro concepto, cuyos acreedores

sean el Estado, el Distrito Nacional, los Municipios o los Distritos Municipales, podrán ejecutarse vencido el término en que deberá efectuarse el pago, por cualquier alguacil requerido al efecto en virtud de ordenanza que dictará el Juez de Primera Instancia a diligencia del Administrador General de Bienes Nacionales del Colector de Impuestos Internos, del Colector de Aduanas, del Tesorero del Ayuntamiento o del Tesorero Municipal, según sean fiscales o municipales los impuestos, derechos, arbitrios, arrendamientos, ventas o deudas cuyo cobro se persiga.”

Tal y como hemos indicado anteriormente, nuestro Código Tributario establece sus propias normas relativas al proceso de ejecución de la deuda tributaria, que con excepción de muy pocos recursos que se ejercen ante la jurisdicción contenciosa administrativa, en la mayoría de los casos no implica un proceso judicial, sino administrativo, dentro de la propia Administración Tributaria. Por eso el Código Tributario se aparta del procedimiento de ejecución consignado en la Ley No.4453, del año 1956, sobre Cobro Compulsivo de Impuestos, Derechos, Servicios y Arrendamientos del Estado. Sin embargo, no parece que sea igual para Aduanas y los Municipios, pues ni la ley de Aduanas ni la ley de los Municipios establecen normas similares al Código Tributario.

Por otra parte, y teniendo las Direcciones Generales de Aduanas e Impuestos Internos autonomías jurídicas, en virtud de las leyes No.226-06 y 227-06, y teniendo los Municipios autonomía jurídica conforme a la Constitución y la Ley No.176-07, tampoco les es aplicable la Ley No.1486 del año 1938, sobre Representación del Estado en los Actos Jurídicos y para la Defensa en Justicia de sus Intereses, en cuyo artículo 1 se establece 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 Ministro a cuya cartera corresponda el negocio a que se refiera el acto; sin perjuicio de que el propio Presidente, o el Ministro 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.”

C) Etapas del Proceso de Ejecución de la Deuda.

El Cobro Compulsivo o Proceso de Ejecución de la deuda tributaria tiene dos etapas, las cuales conviene citar antes de analizarlas, con la finalidad de tener una visión más amplia sobre los temas que trataremos:

1) Inicio del Procedimiento de Ejecución, que comprende dos fases:

a) El Certificado de Deuda; y,

b) El Mandamiento de Pago, en el cual puede surgir:

Pago.

b.1) Recurso de Oposición contra el Mandamiento de

b.2) Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo.

2) Procedimiento o Juicio de Ejecución, que comprende:

a) Embargo de los Bienes del Deudor.

b) Incidente de Tercería Especial.

c) Subasta de los Bienes.

d) Liquidación de la Deuda.

TÍTULO I

Inicio del Procedimiento de Cobro

CAPÍTULO I

Aspectos Generales y Fases del Procedimiento

A) Ejecutor Administrativo.

Establece el artículo 99 del Código Tributario que la acción ejecutoria se iniciará en contra del deudor por el Departamento de Cobro Compulsivo 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 agrega 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 este sentido, 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) Título Ejecutorio.

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”, consignando en el artículo 97 que constituye título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente,

en este caso bajo la firma del Ejecutor Administrativo, y también los reconocidos como tales por la Ley Procesal Común o leyes tributarias especiales. Esto significa que en esta materia existen los siguientes títulos ejecutorios:

- 1) Sentencias;
- 2) Reconocimiento Notarial de Deuda; y
- 3) Certificado de Deuda emitido por el Ejecutor Administrativo.

Ningún acreedor puede, por decisión propia y sin intervención judicial, emitir un título ejecutorio para proceder al cobro coactivo de su deuda, salvo que el deudor voluntariamente decida hacer un reconocimiento notarial de esa deuda. Solo los tribunales judiciales a través de sentencias, pueden emitir títulos ejecutorios. Por lo tanto, en el derecho común y en el Derecho Tributario las sentencias irrevocables dictadas por los tribunales del orden judicial, ya sean civiles o tributarios, constituyen títulos ejecutorios.

Sobre este particular el artículo 545 del Código de Procedimiento Civil señala 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.

En el Derecho Tributario, no obstante, que tiene autonomía dogmática para crear sus propias normas, siempre que no sean inconstitucionales, existen disposiciones que le otorgan al Fisco la potestad de emitir sus propios títulos ejecutorios para el Cobro Compulsivo de la deuda tributaria, sin necesidad de intervención judicial. Este título ejecutorio es el Certificado de Deuda que emite el Ejecutor Administrativo.

Por lo tanto, para que pueda darse inicio a la acción ejecutoria se requiere de la existencia de una deuda tributaria cierta, líquida y exigible. Sin embargo, no es imprescindible que la deuda tenga el carácter de firme e irrevocable, pues en algunos casos, como cuando finaliza el Recurso de Reconsideración en fase administrativa, la ley autoriza el Cobro Compulsivo de deudas que no han adquirido el carácter de irrevocablemente juzgada, lo que significa que aún cuando

puede procederse a su Cobro Compulsivo, la misma puede ser revocada por una sentencia posterior, procediendo entonces una solicitud de reembolso o acción en repetición del pago indebido. No obstante, la jurisprudencia rechaza esta teoría, como veremos.

C) Caso Especial del Recurso de Reconsideración.

Señala el párrafo II del artículo 57 del Código Tributario 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. Agrega que 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. Sin embargo, este párrafo II del artículo 57 del Código contiene algunas disposiciones que pueden resultar contradictorias y que conviene analizar:

1) Cobro Compulsivo.

Señala esta disposición que con la notificación de la Resolución de Reconsideración 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.

Es decir que de acuerdo con esta disposición y por el solo hecho de resolverse un Recurso de Reconsideración en sede administrativa, no ante un órgano jurisdiccional independiente, el Fisco puede emitir su propio título ejecutorio (Certificado de Deuda) y proceder al cobro coactivo de una deuda tributaria aún no discutida en los tribunales. No obstante, en distintas jurisprudencias el Tribunal Superior Administrativo ha decidido que la Administración Tributaria solo puede emitir títulos ejecutorios cuando el contribuyente no recurre en contra del acto de determinación o cuando el asunto controvertido ha sido decidido por el Tribunal Superior Administrativo.

a) Para que la Acción Ejecutoria sea procedente es Necesario que se trate de Créditos Tributarios Ciertos, Líquidos y Exigibles y conste en un

Título Ejecutorio. (Sentencia del TCT No.065-2003, de fecha 7 de octubre del 2003; Sentencia del TCT No.051-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004)

b) Un Crédito se hace Líquido, Exigible y Firme cuando se han agotado los Recursos Administrativos y el Recurso Jurisdiccional por ante el Tribunal Superior Administrativo. (Sentencia del TCT No.054-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004; Sentencia del TCT No.048-2005, de fecha 29 de junio del 2005; Sentencia del TCT No.093-2005, de fecha 24 de noviembre del 2005)

c) El Procedimiento Ejecutorio solo procede cuando el Crédito es Cierto, Líquido y Exigible, lo cual sucede cuando el Tribunal Superior Administrativo se pronuncie sobre el Fondo. Considerando, que como consecuencia de lo anterior la ejecución o persecución del cobro en el presente caso no procede en razón de que como este tribunal no se ha pronunciado sobre el fondo, el crédito no es cierto, líquido y exigible; asimismo y tal y como lo indica la propia recurrente la Administración Tributaria no corre ningún riesgo en el cobro del impuesto requerido, si hubiere lugar a ello, ya que se trata de una empresa de reconocida solvencia económica, por lo que el tribunal entiende que no proceden las medidas cautelares llevadas a cabo por la Administración Tributaria. (Sentencia del TCT No.058-2006, de fecha 8 de agosto del 2006)

2) Medidas Cautelares.

Dispone el párrafo II del artículo 57 del Código Tributario que con la notificación de la Resolución de Reconsideración la Administración Tributaria estará habilitada de pleno derecho para solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal.

Sin embargo, la Administración Tributaria no necesita que se falle un Recurso de Reconsideración para tener el derecho de adoptar las medidas cautelares o conservatorias que considere para garantizar el cobro de su acreencia tributaria. En efecto, de conformidad con el artículo 81 del Código Tributario 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 los bienes del deudor.

Por su parte, señala el único párrafo del indicado artículo 81 que para la adopción de estas medidas cautelares no se requerirá de los procedimientos establecidos en el Derecho Común, referentes al otorgamiento de estas medidas por parte de un juez competente, sino los procedimientos especiales establecidos en este Código, vale decir solicitarlo ante el Ejecutor Administrativo que es un funcionario de la propia Dirección General de Impuestos Internos. En efecto, el artículo 85 de este Código manifiesta que “será competente para conocer del 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.”

En este mismo sentido, el artículo 82 del Código Tributario expresa que la Administración Tributaria, fundamentado el riesgo y comprobada 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.

D) Fases del Inicio del Procedimiento de Ejecución.

Tal y como indicamos anteriormente, el inicio del procedimiento de ejecución o cobro coactivo de la deuda tributaria, el cual requiere de un título ejecutorio previo, puede dividirse en dos fases distintas:

- 1) El Certificado de Deuda; y,
- 2) El Mandamiento de Pago, en el cual puede surgir:
 - a) Recurso de Oposición contra el Mandamiento de Pago.
 - b) Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo.

Aunque el artículo 95 del Código Tributario advierte que luego de iniciado el juicio de ejecución no procederá excepción o Recurso de Oposición 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, es preciso indicar que esta disposición no se refiere a

las fases del inicio del procedimiento de ejecución, en las cuales se discute el Certificado de Deuda y el Mandamiento de Pago, permitiéndose la presentación de excepciones u oposiciones contra el Mandamiento de Pago, sino que se refiere al juicio o procedimiento de ejecución, luego de terminadas estas dos fases del inicio del procedimiento.

En efecto, luego veremos con más detalles que cuando se le notifica al deudor el Mandamiento de Pago este tiene derecho a interponer un Recurso de Oposición ante el Ejecutor Administrativo presentando excepciones u oposiciones en contra del mismo. Durante este proceso se produce de pleno derecho una suspensión provisional de la acción ejecutoria hasta el momento en que el Ejecutor Administrativo resuelva este Recurso de Oposición mediante una Resolución de Oposición.

Por lo tanto, en estas fases del inicio del procedimiento sí hay recurso y sí hay suspensión del procedimiento ejecutorio, contrario a lo que ocurre al finalizar esta etapa del inicio y entrar en la etapa del juicio o proceso de ejecución, en el cual no existen recursos, salvo el de Tercería Especial, y no hay suspensión del procedimiento coactivo.

CAPÍTULO II

El Certificado de Deuda

A) Concepto.

Establece el artículo 97 del Código Tributario que “constituye título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente,” de lo cual podemos afirmar que Certificado de Deuda es el título ejecutorio emitido por el Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria, con autorización expresa de la ley. Por su parte, el artículo 98 del mismo Código expresa que el Certificado de Deuda contendrá: el nombre y domicilio del deudor; el período a que corresponde; origen y monto de la deuda tributaria o de las sanciones pecuniarias en su caso; número de registro del contribuyente o responsable, si lo hubiere; referencia al documento que determinó la deuda, así como cualesquiera otras indicaciones que la Administración Tributaria estime necesarias. Recordemos también que el artículo 96 señala que la acción ejecutoria procede cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles, que consten en título que tenga fuerza ejecutoria.

El Certificado de Deuda, que en algunas legislaciones se conoce como Boleta de Deuda, por tanto, reúne las siguientes características:

1) Es un título ejecutorio, de donde se desprende que cuando el mismo ha sido dictado en cumplimiento de la ley, es una prueba fehaciente de que:

- a) Existe una deuda tributaria;
- b) La deuda es líquida; y,
- c) La deuda es exigible.

2) Solo puede ser emitido por aquellos órganos que de manera expresa señale la ley;

3) Solo puede ser firmado por el funcionario competente de la Administración Tributaria y no por cualquier empleado o funcionario del Fisco. En la actualidad lo firma el encargado del Departamento de Cobranza del Fisco, que es quien hace las veces de Ejecutor Administrativo;

4) Aunque es emitido por un órgano administrativo, tiene la misma fuerza legal que una sentencia de un tribunal judicial;

5) Solo puede ser emitido en aquellos casos específicos en que la ley lo autorice, es decir cuando se trate de créditos tributarios líquidos y exigibles; y,

6) Debe cumplir con todos los requisitos y condiciones que exige la ley, en especial con aquellos indicados en el artículo 98 del Código Tributario.

B) Administración Tributaria que Puede Emitirlo.

Dispone 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.

1) Impuestos Internos.

De acuerdo con el artículo 97 del Código Tributario, entendiéndose que es a la Dirección General de Impuestos Internos a quien compete la aplicación del Código Tributario, esta puede 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.

2) 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, 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, en principio, que estas instituciones requieren 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, la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo emitió en fecha 1 de septiembre del año 2009 varias sentencias señalando que 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.037-2009, de fecha 1 de septiembre del 2009).

Pero no obstante lo dicho por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo respecto a que los Ayuntamientos estaban facultados para emitir Certificados de Deudas, entendemos que se trata de una decisión errada, pues el artículo 314 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, no le otorga esta facultad a los municipios. En efecto, lo que establece el párrafo del artículo 314 de la Ley No.176-07 es que los juzgados de paz municipales o en su defecto los juzgados de paz ordinarios tendrán competencia para ordenar las medidas cautelares y conservatorias que se consideren de lugar y que el procedimiento que se sigue en el presente caso es el establecido en el Código Tributario. Lo anterior quiere decir lo siguiente:

- a) Que en materia municipal las medidas cautelares solo pueden ser ordenadas por los juzgados de paz; y
- b) Que “para ordenar las medidas cautelares” los juzgados de paz deben seguir el procedimiento establecido en el Código Tributario.

Sin embargo, ni en el artículo 314 ni en ninguna otra parte de la Ley No.176-07 encontramos alguna disposición que autorice a los ayuntamientos a emitir sus propios títulos ejecutorios, como son los Certificados de Deudas.

Sobre los municipios encontramos dos sentencias contradictorias emitidas por el propio Tribunal Superior Administrativo, aunque

por distintas Salas, en las cuales una expresa que no pueden emitir Certificados de Deudas y otra que sí puede. 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.* Considerando, que en cuanto al medio de inadmisión planteado por el Ayuntamiento del Municipio de Boca Chica, sobre la base de que la medida cautelar lo que persigue es la suspensión de la aplicación de la ley que ordena el pago de un impuesto y que conforme al Código Tributario no se pueden suspender las medidas tendentes al cobro de los mismos, cabe destacar que el referido Certificado de Deuda de fecha 4 de junio del 2009, fue expedido por el Ayuntamiento del Municipio de Boca Chica, en virtud de una disposición contenida en el Código Tributario en su artículo 97 y siguientes los cuales solo dan facultad a emitir títulos ejecutorios a la Administración Tributaria, y en la especie la Ley No.176-07 sólo dispone el uso y aplicación de los procedimientos del Código Tributario; que la referida Ley 176-07 no establece la posibilidad de que los Ayuntamientos dicten “Certificado de Deuda”, de donde el Ayuntamiento no podrá emitir dicho certificado amparado en el Código Tributario, por lo que este tribunal rechaza dicho medio de inadmisión por improcedente y carente de base legal; Considerando, que en cuanto a la solicitud de suspensión provisional del Certificado de Deuda emitido por el Ayuntamiento de Boca Chica en fecha 4 de junio del 2009, es necesario precisar que de permitirse la ejecución del referido Certificado de Deuda el Ayuntamiento podría embargar las cuentas de la accionante, ya que las intimaciones notificadas por el Ayuntamiento advertían del posible embargo en caso de no obtemperar al pago de los tributos requeridos por el Ayuntamiento; que asimismo se advierte que en la Ley 176-07 no existe disposición que autorice al Ayuntamiento a emitir el citado título ejecutorio, lo cual implica que dicha actuación produciría efectos que podrían impedir la eficacia de la sentencia a intervenir en relación con el fondo del asunto. (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.* Considerando, que en el caso

de la especie la notificación del Mandamiento de Pago del Certificado de Deuda Fiscal municipal emitido por el Ejecutor Administrativo, implica una velada amenaza a la integridad de los elementos de la red de telecomunicaciones de TD puntos de operación comercial que se encuentran en la demarcación y jurisdicción del Ayuntamiento del Municipio de los Alcarrizos, toda vez que el referido Certificado de Deuda comporta el 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)

C) Contenido del Certificado de Deuda.

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.

D) 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 tributario ha sido determinado y cuantificado en un valor en dinero. Es Exigible cuando ha vencido el plazo para pagar voluntariamente la deuda, de modo que el Fisco puede exigirlo por la vía del cobro compulsivo.

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, anteriormente se dijo que el párrafo II del artículo 57 del Código Tributario, agregado por la Ley No.227-06, 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, 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. No obstante, el Tribunal Superior Administrativo ha sido renuente a 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 Superior Administrativo. (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 Superior Administrativo. (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 Superior Administrativo se pronuncie sobre el Fondo. (Sentencia del TCT No.058-2006, de fecha 8 de agosto del 2006)

E) Caso de Varios Deudores.

Puede darse el caso de que varias personas sean a la vez deudores de una misma deuda. Cuando existe un solo deudor se emite un solo Certificado de Deuda en contra del deudor tributario. Sin embargo, cuando existen varios deudores de una misma deuda, ya sea como

deudores principales o como principales y solidarios, como los casos de solidaridad en el pago de la obligación tributaria mencionados en el artículo 11 del Código Tributario, el Fisco puede “incluir varios deudores morosos sin que por ello el título pierda su naturaleza y efectos jurídicos”, según prescribe el artículo 98 del Código Tributario. En este último caso, sin embargo, el Certificado de Deuda debe cumplir respecto de todos los deudores, con todos los requisitos exigidos por la ley.

F) Jurisprudencias.

Sobre el Certificado de Deuda la jurisprudencia dominicana ha tenido oportunidad de pronunciarse, emitiendo las siguientes sentencias:

1) Contenido.

a) El Certificado de Deuda debe tener la Identificación correcta del Deudor, incluyendo su número de Registro Nacional de Contribuyentes. Para que la Administración Tributaria pueda llevar a cabo la acción ejecutoria para el cobro de la deuda por concepto de cualquier tributo, es necesario que haya primero un título ejecutorio, el cual deberá contener tal y como lo establece el artículo 98, todos y cada uno de los datos que identifiquen sin lugar a ninguna duda ni equivocación el deudor y/o responsable de la deuda. (Sentencia del TCT, de fecha 26 de octubre de 1999, Boletín del TCT No.8, pág.88).

b) 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. La carencia en el Certificado de Deuda del dato relativo al origen de la deuda constituye la omisión de una formalidad sustancial establecida por el legislador en el artículo 98 del Código Tributario; que al tratarse de una formalidad sustancial no es necesario que el recurrente demuestre que la misma le ha producido o no un perjuicio, ya que el carácter sustancial está ligado en un acto de procedimiento a lo que constituye su razón de ser y dicho requisito le es indispensable para llenar su objeto, de ahí que al emitir el Certificado de Deuda, la Administración Tributaria esta obligada a cumplir cada uno de los requisitos consagrados en el citado artículo, para darle así la posibilidad a los recurrentes u obligados de defenderse adecuadamente y además de legitimar sus procedimientos a través del cumplimiento de los requisitos; Considerando, que el

procedimiento de Cobro Compulsivo de la deuda tributaria, iniciado por el Ejecutor Administrativo de la Dirección General de Impuestos Internos, al igual que cualquier otro procedimiento ya sea administrativo o jurisdiccional, debe cumplir con todos los requisitos que el legislador ha establecido, pues su cumplimiento constituye una garantía para las partes; que tales requisitos están fundamentadas en principios constitucionales, tales como el debido proceso, el derecho de defensa, la igualdad entre las partes, entre otros. (Sentencia del TCT No.016-2004, de fecha 13 de mayo del 2004)

2) No es Necesario para Medidas Cautelares.

La Administración Tributaria no está obligada a emitir un Certificado de Deuda previo a la adopción de las Medidas Cautelares. En efecto, ha sido juzgado que *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.

a) 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)

b) 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)

c) 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)

CAPÍTULO III

El Mandamiento de Pago

I.- Generalidades.

Establece el artículo 99 del Código Tributario que la acción ejecutoria o procedimiento de ejecución “se iniciará en contra del deudor o deudores por el Departamento de Cobro Compulsivo 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.” Agrega en su único párrafo que el funcionario señalado precedentemente actuará con carácter de Ejecutor Administrativo, a cuyas diligencias tendrá efecto el procedimiento administrativo de ejecución, previo Mandamiento de Pago efectuado por este funcionario al deudor o deudores del impuesto.

En la actualidad existe en la Dirección General de Impuestos Internos un funcionario, distinto al consultor jurídico, que ejerce como Ejecutor Administrativo y se encarga del procedimiento de Cobro Compulsivo de la deuda.

En consecuencia, el Ejecutor Administrativo es un funcionario de la Administración Tributaria investido con esta calidad, a quien compete, sin necesidad de autorización judicial, conocer y decidir todo lo relativo al procedimiento de Cobro Compulsivo de la deuda tributaria. Por eso en estos casos se habla de “procedimiento administrativo de ejecución”, ya que el mismo se hace sin intervención judicial, excepto cuando dentro de este procedimiento se interpone un recurso contencioso tributario, en los casos específicos en que proceden, conforme veremos más adelante.

El Mandamiento de Pago o Providencia de Apremio, como también se le conoce, es un acto de alguacil por medio del cual la Administración Tributaria le notifica al deudor tributario que está dando formal inicio al procedimiento de Cobro Compulsivo de la deuda tributaria, en razón

de que ya se han agotado todos los recursos a los cuales ha tenido derecho el contribuyente y la deuda tributaria ha adquirido el carácter de líquida y exigible, mediante la emisión de un título ejecutorio denominado Certificado de Deuda. Esta notificación es hecha por el Fisco, representado por el Ejecutor Administrativo.

II.- Acción contra el Deudor o Responsable Solidario.

Dispone 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”, constituyendo título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente, según señala el artículo 97 de este Código, y los demás títulos ejecutorios reconocidos como tales por la Ley Procesal Común o leyes tributarias especiales.

El Certificado de Deuda debe emitirse en contra del deudor tributario, ya se trate de un deudor principal, es decir de su propia deuda, o de un responsable solidario, es decir deudor por una deuda ajena, como los casos de solidaridad en el pago de la obligación tributaria mencionados en el artículo 11 del Código Tributario. Puede emitirse un Certificado de Deuda por cada deudor o “podrá incluir varios deudores morosos sin que por ello el título pierda su naturaleza y efectos jurídicos”, según prescribe el artículo 98 del Código Tributario. En este último caso, sin embargo, el Mandamiento de Pago debe notificarse a cada deudor, cumpliendo con todos los requisitos exigidos por los artículos 91 y 92 del Código Tributario.

Por su parte el artículo 91 del Código Tributario señala que “el Ejecutor Administrativo ordenará requerir al deudor para que, en el plazo de 5 días a partir del día siguiente de la notificación, pague el monto del crédito en ejecución u oponga excepciones en dicho término, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes.” De acuerdo con el artículo 92 del mismo Código, este requerimiento de pago contendrá:

- a) Individualización del deudor.
- b) Referencia al título ejecutorio en que conste la deuda tributaria y monto de esta, incluyendo deuda principal, recargos, intereses, costas y gastos causados a la fecha.

c) Plazo para pagar o presentar excepciones u oposiciones.

d) Apercibimiento de proceder al embargo, en caso de no obtemperar al requerimiento de pago.

Además, el mandamiento o requerimiento de pago deberá estar encabezado con una copia del título ejecutorio que hubiere sido emitido, en lo que respecta al ejecutado, y se notificará en una de las formas establecidas en el Código Tributario. No obstante, lo normal es notificarse mediante acto de alguacil a requerimiento de la Administración Tributaria. Al recibir el Mandamiento de Pago el deudor puede hacer lo siguiente:

1) Pagar su deuda, pura y simplemente.

2) Presentar Excepciones u Oposiciones, o sea un Recurso de Oposición ante el Ejecutor Administrativo.

3) No pagar ni presentar Oposición.

De acuerdo con el artículo 111 del Código Tributario cuando el deudor recibe el Mandamiento de Pago este puede oponerse a su ejecución, presentándole al Ejecutor Administrativo sus oposiciones o excepciones. Esta oposición debe hacerse mediante un escrito que contenga las razones de su oposición y debe hacerse dentro del plazo de 5 días señalado en el requerimiento de pago, el cual empieza a correr a partir del momento en que el deudor recibe esta notificación. Se trata de un plazo franco. El artículo 112 del Código Tributario señala que 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 y que solo será admisible cuando se funde en algunas de las siguientes excepciones:

a) Pago de la deuda.

b) Prescripción.

c) Inhabilidad del título ejecutorio por omisión de cualquiera de los requisitos previstos en la ley.

No obstante, como veremos posteriormente, del ordenamiento jurídico nacional pueden deducirse otras causas para presentar excepciones u oposiciones en contra del mandamiento de pago.

Por otra parte, el deudor puede no pagar ni presentar excepciones u oposiciones. En estos casos el artículo 93 del Código Tributario prescribe que una vez haya vencido el plazo de 5 días consignados en el Mandamiento de Pago para pagar o presentar excepciones u oposición por ante el Ejecutor Administrativo, si el deudor no paga, entonces el Ejecutor Administrativo dictará una providencia ordenando trabar embargo sobre los bienes del deudor, exigiendo el pago de los impuestos adeudados y los recargos por mora, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, el cual se regirá por las normas del Código Tributario, conforme estipula el artículo 94 del Código.

La notificación al deudor del Mandamiento de Pago es requisito esencial para proceder con el procedimiento administrativo de Cobro Compulsivo. En este sentido, el párrafo del artículo 99 del Código Tributario señala que a “diligencias del Ejecutor Administrativo tendrá efecto el procedimiento administrativo de ejecución, previo Mandamiento de Pago efectuado por este funcionario al deudor o deudores del impuesto,” dejando claro que antes de iniciarse la acción ejecutoria debe notificarse al deudor un Mandamiento de Pago.

III.- Garantías o Fianzas.

El artículo 83 del Código Tributario, refiriéndose a las medidas cautelares, consagra que “las medidas conservatorias decretadas podrán ser sustituidas por garantías suficientes.” Asimismo, el párrafo del artículo 109 del mismo Código establece 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.”

En ciertos casos el deudor tributario ofrece en garantía de pago de su deuda fianzas o avales bancarios o de seguros, los cuales acepta el Fisco, bajo la condición de que si el deudor no paga su deuda la Administración Tributaria puede ejecutar esa fianza y liquidar la deuda.

Aunque en estos casos el Código Tributario no ha establecido el procedimiento que debe seguirse, entendemos que la Administración Tributaria solo debe emitir el correspondiente Certificado de Deuda en contra de su deudor, pero debe enviarle Mandamientos de Pago tanto

al deudor como al garante, bajo apercibimiento de que si el deudor no paga la deuda dentro del plazo de 5 días consignado en el artículo 91 del Código Tributario, procederá a ejecutar la garantía o fianza otorgada. Asimismo, entendemos que en caso de que la entidad bancaria o financiera no pague el aval o fianza, el Fisco puede ejecutar el cobro compulsivo en base al procedimiento especial de cobro administrativo consignado en el Código Tributario, no el procedimiento civil ordinario, pues se trata del cobro de garantías sobre créditos tributarios. Igual situación debe imperar respecto de otros bienes dados en garantía por fiadores solidarios.

IV.- Jurisprudencias.

1) Intimación y Mandamiento de Pago.

No es lo mismo una Intimación de Pago, que es una Medida Conservatoria, a un Mandamiento de Pago, que es un Procedimiento Ejecutorio con Certificado de Deuda. (Sentencia del TCT No.093-2005, de fecha 24 de noviembre del 2005). Una Simple Intimación de Pago Notificada por el Ejecutor Administrativo No es un Mandamiento de Pago, sino una Medida Cautelar que No requiere que el Crédito sea Cierto Líquido y Exigible, sino la existencia de una Deuda en Riesgo. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.017-2009, de fecha 9 de marzo del 2009)

El Ejecutor Administrativo debe Iniciar el Cobro de la Deuda con una Intimación o Mandamiento, conforme al Artículo 91 del Código Tributario, No con un Embargo Retentivo por ante las Instituciones Bancarias. (Sentencia de la SCJ con Número Unico 003-2008-01650, de fecha 2 de septiembre de 2009)

2) Contenido.

El Mandamiento de Pago del Ejecutor Administrativo debe indicar que el Intimado tiene 5 días para presentar Excepciones u Oposiciones ante el Ejecutor Administrativo. (Sentencia del TCT No.018-2006, de fecha 28 de marzo del 2006). Si el Requerimiento de Pago Notificado Omite Mencionar el Plazo para presentar Oposición, es Nulo por afectar el Derecho de Defensa y Oponerse a la ejecución dentro del Plazo que manda la Ley. (Sentencia de la SCJ No.6, de fecha 10 de enero del 2007, B.J. 1154, Vol. II, pág.1127)

3) Recurso de Oposición Contra el Mandamiento de Pago.

En contra de un Mandamiento de Pago del Ejecutor Administrativo procede un Recurso de Oposición ante el Ejecutor Administrativo, No un Recurso Contencioso Tributario. (Sentencia del TCT No.017-2005, de fecha 30 de marzo del 2005). El Plazo para Oponerse ante el Ejecutor Administrativo es de Cinco días de haber recibido el Mandamiento de Pago. (Sentencia del TCT No.080-2005, de fecha 5 de octubre 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). En contra de un Mandamiento de Pago Notificado por el Ejecutor Administrativo No procede un Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal, sino un Recurso de Oposición ante el Ejecutor Administrativo, a pena de Inadmisión. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.129-2008, de fecha 17 de octubre del 2008)

Sección I

Excepciones u Oposiciones al Mandamiento de Pago

I.- Presentación de Oposiciones.

A) Casos en que Procede.

Señala el artículo 112 del Código Tributario que 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 y que solo será admisible cuando se funde en algunas de las siguientes excepciones:

1) Pago de la deuda.

2) Prescripción.

3) Inhabilidad del título ejecutorio por omisión de cualquiera de los requisitos previstos en la ley, ya sea errores o defectos en el Título Ejecutorio o en el Mandamiento de Pago.

Es importante destacar que cuando el artículo 112, literal c), del Código Tributario, dispone que la oposición será admisible cuando se

funde en la inhabilidad del título ejecutorio por omisión de cualquiera de los requisitos previstos en la ley, en realidad y por error material el texto hace referencia a los “requisitos previstos en los artículos 104 y 105 de este Código”, los cuales artículos se refieren al contenido del acto de embargo y a la redacción del mismo. Lo correcto es referirse a los artículos 97 y 98 del Código Tributario que respecto del título ejecutorio o certificado de deuda exigen lo siguiente:

a) Artículo 97. Constituye título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente. Párrafo. También constituyen títulos ejecutorios, los reconocidos como tales por la Ley Procesal Común o leyes tributarias especiales.

b) Artículo 98. El Certificado de Deuda contendrá: el nombre y domicilio del deudor; el período a que corresponde; origen y monto de la deuda tributaria o de las sanciones pecuniarias en su caso; número de registro del contribuyente o responsable, si lo hubiere; referencia al documento que determinó la deuda, así como cualesquiera otras indicaciones que la Administración Tributaria estime necesarias.

Asimismo, la jurisprudencia ha señalado que un Mandamiento de Pago debe contener mención clara y expresa de que el deudor tiene un plazo de 5 días a partir del día siguiente de la notificación, para pagar el monto del crédito en ejecución u oponer las excepciones en dicho término, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes, y que además contener todas las especificaciones que establece el artículo 92 del Código Tributario, es decir:

a) Individualización del deudor.

b) Referencia al título ejecutorio 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 el pago o para oponer excepciones.

d) Apercibimiento de proceder al embargo, en caso de no obtemperar al requerimiento de pago.

e) Estar encabezado con una copia del título ejecutorio que hubiere sido emitido.

La razón de la ley para no permitir una discusión sobre la procedencia o no de la deuda que se está cobrando o la sanción pecuniaria, es que en esta etapa del Cobro Compulsivo de la deuda ya se han agotado todos los procedimientos y recursos a que tenía derecho el sujeto pasivo para discutir la procedencia o determinación de la deuda y en esta etapa dicha deuda ya ha adquirido el carácter de líquida y exigible.

Sin embargo, algunos autores han cuestionado si estas son las únicas excepciones u oposiciones que pueden presentarse o si existen otras que aparecen de manera implícita en las leyes. Es así como *Martín y Rodríguez Usé*, en *Derecho Tributario Procesal*, expresan que la doctrina judicial también ha aceptado las siguientes excepciones:

- 1) La inconstitucionalidad;
- 2) El pago parcial;
- 3) La incompetencia de la jurisdicción;
- 4) La litisprudencia;
- 5) La falta de legitimación pasiva, que se refiere a la oposición basada en que la deuda en que se fundamenta el mandamiento de pago aún no ha adquirido el carácter de deuda líquida y exigible y por ende no puede iniciarse la acción ejecutoria.

Además de las anteriores, mencionadas por el artículo 112 del Código Tributario y por *Martín y Rodríguez Usé*, nosotros también incluiríamos las siguientes:

- 6) La excepción de la cosa juzgada, es decir la manifestación que sobre los hechos y el derecho que se discuten pronuncie un tribunal judicial;
- 7) Cuando existe y está vigente un acuerdo de pago con el Fisco; y
- 8) Cuando por cualquier motivo la deuda deje de existir, ya sea por decisión judicial, amnistía u otra causa.

En síntesis, es nuestro criterio que las excepciones u oposiciones que decida presentar el ejecutado o notificado por ante el Ejecutor Administrativo en el procedimiento de apremio o cobro compulsivo de la deuda tributaria, puede basarse en una o más de las siguientes causas:

- 1) Pago de la deuda;
- 2) Prescripción;
- 3) Inhabilidad del título ejecutorio por omisión de cualquiera de los requisitos previstos en la ley, ya sea errores o defectos en el Título Ejecutorio o en el Mandamiento de Pago;
- 4) La inconstitucionalidad de las actuaciones del Fisco en el proceso de ejecución;
- 5) El pago parcial de la deuda;
- 6) La incompetencia de la jurisdicción administrativa que ha iniciado en proceso de ejecución;
- 7) La litisprudencia, es decir cuando existe otro órgano administrativo o judicial conociendo de ese mismo proceso de ejecución;
- 8) La no existencia todavía de una deuda líquida y exigible, con autoridad de cosa juzgada;
- 9) La excepción de la cosa juzgada, es decir que lo sentenciado por un tribunal sea contrario a las pretensiones llevadas a cabo en el proceso de ejecución;
- 10) La existencia de un acuerdo de pago vigente con el Fisco; y
- 11) Cuando la deuda deje de existir, ya sea por decisión judicial, amnistía u otra causa.

Sin embargo, en la oposición que hace el embargado ante el Ejecutor Administrativo no se permite discutir la procedencia o validez de la deuda tributaria ni del acto que determinó esa deuda, pues esos son asuntos de fondo que debieron discutirse durante el ejercicio de los recursos a los cuales tenía derecho el contribuyente. Debe quedar claro que el Ejecutor Administrativo no es un juez administrativo o judicial con capacidad para discutir sobre la validez o procedencia de la deuda, sino un simple ejecutor o cobrador de una deuda firme y exigible.

B) Plazo para Interponer la Oposición.

El plazo para presentar Excepciones u Oposiciones por ante el Ejecutor Administrativo, también conocido como Recurso de Oposición,

en contra de un Mandamiento de Pago es de 5 días, pues el artículo 91 del Código Tributario establece que “el Ejecutor Administrativo ordenará requerir al deudor para que, en el plazo de 5 días a partir del día siguiente de la notificación, pague el monto del crédito en ejecución u oponga excepciones en dicho término, bajo apercibimiento de iniciar en su contra el embargo de sus bienes.

Por su parte, el artículo 111 del Código Tributario dispone que “el embargado podrá oponerse a la ejecución, ante el Ejecutor Administrativo, dentro del plazo señalado en el requerimiento de pago practicado conforme el artículo 91.” No obstante, y aún cuando este artículo 111 utilice el término “embargado”, dando a entender que el Mandamiento de Pago ya fue ejecutado, lo correcto es referirse al deudor, pues antes de proceder a embargarlo el Fisco debe notificarle un Mandamiento de Pago dándole un plazo de 5 días para pagar o presentar sus excepciones u oposiciones ante el Ejecutor Administrativo.

Al igual que hemos señalado en otras partes de esta obra el Código Tributario no establece si el cómputo de los plazos de días para interponer recursos debe contarse como días calendario o días hábiles o laborables. El Anteproyecto de Código Tributario Dominicano señalaba en su artículo 12, literal a), que “los plazos de días se encuentran referidos solamente a días hábiles y laborales, que serán tales según la ley común,” con lo cual quedaba claro que no se trataba de días calendario. Tampoco en el Derecho Supletorio encontramos disposiciones expresas en este sentido.

Sin embargo, en la práctica el Ejecutor Administrativo computa este plazo de 5 días como días calendario, aunque si el plazo termina en un día no hábil o no laborable, el plazo vence al día siguiente que sea hábil. Incluso la jurisprudencia parece inclinarse en esta posición, con lo cual un plazo de 5 días calendarios se convierte en extremadamente corto, pues solo hay que imaginar lo que sucede en cómputos de días navideños o de semana santa. No nos olvidemos que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia ha dicho que los plazos muy cortos o muy largos pueden resultar son inconstitucionales, señalando que *“tanto en doctrina como en jurisprudencia es admitido que el concepto de plazo está vinculado al tiempo dado a una persona para realizar un acto o para adoptar una decisión; que al determinar la duración de los plazos en el orden judicial, el legislador toma en cuenta que no sean demasiado largos ni demasiado*

breves, para lo cual debe ponderar en cada caso los intereses en pugna: el de la parte a quien conviene disponer de todo el tiempo que quisiera, y el de la parte interesada en que su adversario dispusiera del menor tiempo posible; que de esto resulta que los plazos demasiado extensos tienen el inconveniente de retardar la decisión de los procesos y, por consiguiente, la celeridad de la justicia, mientras que los plazos muy breves exponen a las partes a perder sus derechos por falta de tiempo para hacerlos valer en justicia.” (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de noviembre del 2000, B.J. No.1080 pág.30)

Además, el plazo de 5 días indicado es franco, pues en atención al artículo 1033 del Código de Procedimiento Civil la jurisprudencia ha considerado que el día de la notificación y del vencimiento no se contarán en el término general fijado por los emplazamientos, las citaciones, intimaciones y otros actos hechos a persona o domicilio, pues todo plazo procesal, que es aquel que tiene como finalidad permitir el ejercicio de una actuación una vez iniciada la acción en justicia, y que tiene como punto de partida una notificación a persona o a domicilio, es un plazo franco, por lo que en el cómputo del mismo no se contará el día de la notificación “*dies a-quo*”, ni el de su vencimiento “*dies ad quem*”. (Sentencia del TCT No.043-2003, de fecha 10 de julio del 2003)

En efecto, la presentación de excepciones u oposiciones al Ejecutor Administrativo debe hacerse dentro de los 5 días francos de haberse recibido el Mandamiento de Pago, el cual requerimiento debe contener advertencia de que si no paga dentro de este plazo de 5 días será embargado, conforme exige el literal d) del artículo 92 del Código Tributario. En consecuencia, quien debe presentar las excepciones u oposiciones es el deudor a quien se le notifica un Mandamiento de Pago, no el embargado.

Debe quedar claro que en contra de un Mandamiento de Pago no procede un recurso contencioso tributario, sino presentar excepción u oposición por ante el Ejecutor Administrativo, pues no es admisible interponer directamente ante la jurisdicción contenciosa administrativa un recurso contencioso tributario en contra de un Mandamiento de Pago.

C) *Procedimiento.*

La presentación de excepciones u oposiciones ante el Ejecutor Administrativo, vale decir un Recurso de Oposición, solo procede

cuando se trata de una oposición a un Mandamiento de Pago, pues la ley no prevé excepciones u oposiciones en contra de simples intimaciones de pago que pueda intentar la Administración Tributaria en procura del pago de la deuda y que utiliza frecuentemente antes de emitir un verdadero Mandamiento de Pago. Por lo tanto, cuando el deudor recibe un Mandamiento de Pago puede oponerse a su ejecución, presentándole al Ejecutor Administrativo sus oposiciones o excepciones, dentro de un plazo de 5 días.

La oposición o Recurso de Oposición contra el Mandamiento de Pago debe hacerse mediante simple escrito depositado ante el Fisco, que contenga las razones de su oposición. Debe hacerse, a pena de caducidad, dentro del plazo de 5 días señalado en el requerimiento de pago, el cual empieza a correr a partir del momento en que el deudor recibe esta notificación. Sin embargo, al tratarse de una notificación, se trata de un plazo franco, es decir que para el cálculo de estos 5 días no se cuenta el día de la notificación ni el día que terminan los 5 días.

Establece el artículo 113 que todas las excepciones deberán oponerse en un mismo escrito, expresando con claridad y precisión los hechos y medios de pruebas que se harán valer por el ejecutado, acompañándose los documentos que sirvan de fundamento a las excepciones. No obstante, y debido a que en ocasiones el plazo de 5 días para presentar excepciones u oposiciones puede resultar muy corto, bien podría interponerse el referido Recurso de Oposición, es decir presentarse estas excepciones u oposiciones dentro del plazo de 5 días y solicitar un plazo de tiempo adicional para ampliar el escrito y depositar pruebas.

Recordemos que el artículo 59 del Código Tributario prescribe 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 y el procedimiento para rendirla. Asimismo, el artículo 60 del mismo Código consagra 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. A su vez, el párrafo I del artículo 115 del Código Tributario consagra que si el Ejecutor Administrativo estimare admisible la oposición, “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.”

II.- Efecto Suspensivo de la Oposición.

El artículo 134 del Código Tributario prescribe que el procedimiento administrativo de ejecución se suspenderá en los siguientes casos:

a) Por los efectos del incidente de Tercería Especial, en el caso señalado en la letra a) del artículo 136 del Código Tributario, es decir cuando un tercero alegue la propiedad de los bienes embargados, según estudiaremos más adelante;

b) Por las excepciones opuestas por el ejecutado, de acuerdo con las disposiciones del artículo 111 de este Código;

Anteriormente hemos explicado que el artículo 111 del Código Tributario consagra que el “embargado podrá oponerse a la ejecución, ante el Ejecutor Administrativo, dentro del plazo señalado en el requerimiento de pago practicado conforme el artículo 91.” Pues bien, el artículo 134, literal b), del Código Tributario, señala que el procedimiento administrativo de ejecución se suspenderá por la presentación de “las excepciones opuestas por el ejecutado, de acuerdo con las disposiciones del artículo 111 de este Código.”

Lo anterior significa que mientras el Ejecutor Administrativo no decida mediante una Resolución de Oposición sobre las excepciones u oposiciones que presente el deudor o embargado, el procedimiento administrativo de ejecución o Cobro Compulsivo de la deuda se suspende de pleno derecho, por designio de la ley, sin necesidad de solicitarse ante un tribunal la suspensión de la ejecución.

c) Por el Recurso Contencioso Tributario interpuesto en la situación prevista en el artículo 117 de este Código, es decir por el recurso contencioso tributario en contra de la Resolución de Oposición que dicte el Ejecutor Administrativo en el cual se deposite a consignación el 50% de la deuda, según estudiaremos más adelante.

Sección II

Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo

Una vez recibido en la Administración Tributaria el Recurso de Oposición, es decir el escrito que presenta las excepciones u oposiciones,

el Ejecutor Administrativo examinará su contenido y se pronunciará sobre la admisibilidad o no de las mismas. Si las considera inadmisibles dictará una Resolución de Oposición en el término de 3 días; por el contrario, si las considera admisibles fijará un plazo que no excederá de 10 días para que el oponente rinda la prueba ofrecida, la materia sobre la cual debe recaer la prueba y el procedimiento para recibirla. Asimismo, el Ejecutor Administrativo podrá ordenar medidas para mejor resolver, las cuales deberán cumplirse en el plazo que él mismo señale. Todo conforme al artículo 115 del Código Tributario.

Sin embargo, cuando el oponente anexa a su Recurso de Oposición todas las pruebas en que se basan sus pretensiones, y el Ejecutor Administrativo estima admisible en cuanto a la forma dicho Recurso, no es necesario que el Ejecutor Administrativo fije un plazo adicional para que el oponente rinda la prueba ofrecida ni la materia sobre la cual debe recaer la prueba ni el procedimiento para recibirla, pues ya dicho oponente sometió sus pruebas con el escrito de oposición. No obstante, el Ejecutor Administrativo puede ordenar medidas para mejor resolver, las cuales deberá cumplir en el plazo que él mismo señale, conforme al artículo 115 del Código Tributario.

En este sentido, y en resumen, ante un Recurso de Oposición en contra de un Mandamiento de Pago, el Ejecutor Administrativo podrá decidir lo siguiente:

1) Declarar la Oposición Inadmisibles en la Forma, ya sea por haberse presentado después de los 5 días de haberse notificado el Mandamiento de Pago o por otra causa;

2) Declarar la Oposición Admisibles en la Forma, en cuyo caso, si el oponente no anexó a su instancia de oposición todas las pruebas en que se basan sus pretensiones, el Ejecutor Administrativo fijará un plazo para que el oponente rinda la prueba ofrecida, la materia sobre la cual deba recaer la prueba y el procedimiento para recibirla. Podrá, además, puede ordenar medidas para mejor resolver, debiendo cumplirlas en el plazo que él mismo señale.

3) Admitir la Oposición en la Forma y Fondo, es decir declararla admisible y válida en su contenido y fundamentos, en cuyo caso se ordenará por la misma Resolución de Oposición que dicte el Ejecutor Administrativo, levantar el embargo (si ya se ha efectuado) y dejar

sin efecto la ejecución, disponiendo las medidas administrativas correspondientes, conforme establece el párrafo II del artículo 117 del Código Tributario; o

4) Rechazar la Oposición en cuanto al Fondo, debiendo darse cumplimiento al artículo 61 del Código Tributario que indica que la Administración Tributaria rechazará las pruebas que considere improcedentes, “explicando el motivo, sin perjuicio de que el interesado las haga valer, si fuere admisible, en el procedimiento jurisdiccional a que pudiere dar lugar la actuación administrativa.”

En este sentido, cuando la Oposición sea admitida por razones de pago o prescripción de la deuda tributaria, el procedimiento ejecutorio decae por completo, pues la deuda se ha extinguido. Sin embargo, cuando la Oposición sea admitida por razones de inhabilidad del título ejecutorio por omisión de cualquiera de los requisitos de formas previstos en la ley, el procedimiento ejecutorio iniciado debe revocarse o declararse nulo, pero esto no implica que la deuda tributaria se extingue, sino que debe ordenarse el inicio de una nueva acción ejecutoria que cumpla con los requisitos y condiciones legales exigidos, como garantía de los derechos de los ejecutados.

En cualquiera de los casos la Resolución de Oposición que dicte el Ejecutor Administrativo debe ser notificada al oponente, para los fines correspondientes, en especial para fines de recurrirla, si lo desea.

Dispone el artículo 117 del Código Tributario que en contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo que rechaza las excepciones presentadas, el embargado o ejecutado podrá interponer un recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.

Sección III

Recurso Contencioso contra la Resolución de Oposición

De conformidad con el artículo 117 del Código Tributario, si en la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo rechaza las excepciones presentadas, el embargado o ejecutado, vale decir el deudor tributario que recibió un Mandamiento de Pago, podrá interponer en

contra de esta Resolución de Oposición un recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.

I.- Recurso Contencioso Tributario.

Tal y como se dijo antes, 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 conocería en primera instancia de los recursos jurisdiccionales 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.

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 jurisdiccional 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.

En consecuencia, 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 Resoluciones de Oposición dictadas por el Ejecutor Administrativo que el Recurso de Oposición presentado. Mientras tanto, el Tribunal Superior Administrativo sigue siendo el único tribunal competente para conocer de estos recursos.

El artículo 117 del Código Tributario señala que si en la Resolución de Oposición fueran rechazadas las excepciones por el Ejecutor Administrativo, podrá interponerse en contra de ella el recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo. El Código Tributario, en sus artículos 139 y siguientes, establece el

procedimiento a seguir respecto del recurso contencioso tributario. Este mismo procedimiento debe seguirse en los casos de recurso contencioso en contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo.

II.- Suspensión Provisional por Depósito a Consignación.

En principio el recurso contencioso tributario que se interponga en contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo no es suspensivo del procedimiento ejecutorio, lo que significa que no obstante este recurso y aún cuando el mismo sea admisible, el Ejecutor Administrativo puede válidamente continuar con las acciones ejecutorias, tales como embargos y otras. Sin embargo, el párrafo I del artículo 117 del Código Tributario establece que el indicado recurso contencioso en contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo sí puede suspender provisionalmente el procedimiento de ejecución, en el caso de que el recurrente consigne a la orden del Colector de Impuestos Internos una suma equivalente al 50% del total de la deuda cuyo cobro es perseguido.

La anterior disposición del artículo 117 es ratificada por el literal c) del artículo 134 del Código Tributario que señala que el procedimiento administrativo de ejecución se suspenderá por “el Recurso Contencioso Tributario interpuesto en la situación prevista en el artículo 117 de este Código”, es decir por el recurso contencioso tributario en contra de la Resolución de Oposición que dicte el Ejecutor Administrativo en el cual se deposite a consignación el 50% de la deuda.

Es importante señalar que a diferencia del “*solve et repete*”, en el cual se exige un pago previo y obligatorio como requisito esencial para poder elevar un recurso, en el presente caso no se trata de un pago obligatorio para recurrir, sino de un pago a consignación para poder solicitar la suspensión provisional del procedimiento de ejecución hasta tanto se decida el fondo de este recurso contencioso. En otras palabras, el interesado siempre tendrá el derecho de recurrir la Resolución de Oposición por ante el Tribunal Superior Administrativo, aún sin pagar ni hacer ningún depósito a consignación, pero si este desea que se suspenda provisionalmente el procedimiento de cobro coactivo de la deuda, deberá entonces proceder a depositar a consignación el 50% de la deuda.

Si el interesado hizo el depósito del 50% de su deuda, es importante que el Ejecutor Administrativo tenga conocimiento del mismo para poder suspender el procedimiento de ejecución. Es esta la razón por la cual el párrafo del artículo 134 del Código Tributario consigna que tan pronto el ejecutado haya interpuesto el recurso contencioso tributario, el Tribunal Superior Administrativo debe dar conocimiento al Ejecutor Administrativo de ese depósito, a los efectos de la suspensión del procedimiento de ejecución. No obstante, es saludable que también el recurrente informe al Ejecutor Administrativo de este depósito a consignación.

Prescribe el artículo 118 del Código Tributario que si la Jurisdicción Contencioso Tributaria confirma la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo y el reclamante hubiere cumplido con la consignación del 50% de la deuda, se continuará la ejecución por el saldo insoluto; en cambio, si se revoca la resolución recurrida, se ordenará por la misma sentencia de revocación el levantamiento del embargo, las restituciones al embargado que fuesen procedentes y el término de la ejecución.

Es importante recalcar que para poder elevarse el recurso contencioso en contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo, el interesado debe primero haber agotado el trámite de haber presentado excepción u oposición por ante el Ejecutor Administrativo, pues no es admisible interponer directamente ante la jurisdicción contenciosa administrativa un recurso contencioso tributario en contra de un Mandamiento de Pago.

Si el interesado no hizo el depósito a consignación que establece el artículo 117 del Código Tributario, el Ejecutor Administrativo deberá continuar con el proceso ejecutorio para el Cobro Compulsivo de la deuda, pues el artículo 95 del mismo Código 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. Lo anterior significa que si no se ordenó la suspensión provisional y el Ejecutor Administrativo embargó y subastó los bienes del deudor y posteriormente este triunfa en sus pretensiones, el deudor solo podrá exigirle al Fisco reembolso por lo pagado indebidamente.

No obstante, como veremos más adelante, el artículo 134 del Código Tributario establece que además de la suspensión provisional del

procedimiento de ejecución que ocurre cuando se interpone un recurso contencioso tributario y se deposita a consignación el 50% del monto de la deuda, el procedimiento administrativo de ejecución también se suspende en los siguientes casos:

a) Por los efectos del incidente de Tercería Especial, en el caso señalado en la letra a) del artículo 136 del Código Tributario, es decir cuando un tercero introduzca una demanda incidental de tercería por ante el Ejecutor Administrativo invocando tener derecho de propiedad sobre los bienes embargados o a cobrar ante que el Fisco, y siempre que en el acto de la demanda incidental se acompañen las pruebas y documentos suficientes que avalen esos derechos, a juicio del Ejecutor; y

b) Por las excepciones opuestas por el ejecutado, de acuerdo con las disposiciones del artículo 111 de este Código.

III.- Recurso de Casación contra la Sentencia del Tribunal.

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, sobre Procedimiento de Casación, expresa que solo pueden recurrirse en casación los fallos en última o en única instancia pronunciados por los tribunales del orden judicial.

En consecuencia, si la sentencia es emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo, cuando estos entren en funcionamiento, entonces la misma podrá ser apelada ante el Tribunal Superior Administrativo. Por el contrario, si la sentencia es emitida por el Tribunal Superior Administrativo, ya fuese como tribunal de apelación o en única instancia por no haber entrado en funcionamiento el Tribunal Contencioso Administrativo, entonces esa sentencia sí podría ser objeto de casación ante la Suprema Corte de Justicia.

IV.- Jurisprudencias.

1) Competencia del Tribunal.

El Tribunal Superior Administrativo es Competente para conocer del Recurso Contencioso Tributario contra la Resolución de Oposición del Ejecutor

Administrativo que rechace las Excepciones presentadas en el Procedimiento de Cobro Compulsivo. (Sentencia del TCT No.065-2003, de fecha 7 de octubre del 2003)

2) Casos en que Procede.

El Recurso Contencioso contra la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo, solo procede cuando se haya dictado la Resolución de Oposición. (Sentencia del TCT, de fecha 10 de junio de 1997, Boletín del TCT No.2, pág.185)

En contra de la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo procede el Recurso Contencioso Tributario. (Sentencia del TCT No.017-2005, de fecha 30 de marzo del 2005)

Cuando el Embargado presenta Oposición o Excepciones ante el Ejecutor Administrativo fuera del plazo de Cinco días, y se le Rechaza mediante Resolución de Oposición, puede incoar un Recurso Contencioso Tributario contra dicha Resolución. (Sentencia del TCT No.038-2004, de fecha 23 de septiembre del 2004)

Cuando un Contribuyente interpone un Recurso de Oposición ante el Ejecutor Administrativo, alegando Prescripción, debe esperar su Resolución antes de incoar un Recurso Contencioso Tributario. (Sentencia del TCT No.007-2005, de fecha 23 de febrero del 2005)

3) Anexos al Recurso.

El Recurrente debe depositar el acto de Oposición al Mandamiento de Pago y la Resolución dictada por el Ejecutor Administrativo. (Sentencia del TCT, de fecha 9 de enero del 1998, Boletín del TCT No.4, pág.24)

En un Recurso Contencioso contra la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo debe anexarse el Certificado de Deuda y el Acto de Embargo notificados, así como los Pagos, Recibos u otros Documentos. (Sentencia del TCT No.068-2004, de fecha 21 de diciembre del 2004)

4) Depósito a Consignación del 50% de la Deuda.

Constitucionalidad del Depósito a Consignación del artículo 117 del Código Tributario. El Recurso Contencioso contra la Resolución de Oposición

del Ejecutor Administrativo No está sujeto a depósito a Consignación. Solo la solicitud de Suspensión de Ejecución está sujeta a Consignación. (Sentencia del TCT, de fecha 26 de febrero de 1998, Boletín del TCT No.4, pág.138; Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.355; Sentencia del TCT, de fecha 18 de mayo del 2000, Boletín del TCT No.10, pág.138)

El Recurso Contencioso contra la Resolución de Oposición del Ejecutor Administrativo No está sujeto a Depósito a Consignación del 50% del total de la Deuda. (Sentencia del TCT, de fecha 26 de octubre de 1999, Boletín del TCT No.8, pág.86).

La Consignación del 50% del total de la deuda No es Condición para elevar un Recurso Contencioso, sino solo como Condición para solicitar la Suspensión del Procedimiento de Ejecución. (Sentencia del TCT, de fecha 21 de marzo del 2000, Boletín del TCT No.9, pág.355; Sentencia del TCT No.054-2004, de fecha 25 de noviembre del 2004; Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.017-2009, de fecha 9 de marzo del 2009)

TÍTULO II

El Procedimiento de Ejecución

CAPÍTULO I

La Acción Ejecutoria

El procedimiento de ejecución o acción ejecutoria señalado en el Código Tributario es un procedimiento administrativo, no judicial, que se inicia mediante la notificación al deudor de un Mandamiento de Pago, efectuado por el Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria, anexando copia del Certificado de Deuda.

Establece el artículo 93 del Código Tributario que una vez haya vencido el plazo de 5 días consignado en el Mandamiento de Pago para pagar la deuda o presentar excepciones u oposición por ante el Ejecutor Administrativo, sin que el deudor haya obtemperado al pago ni haya opuesto excepciones, entonces el Ejecutor Administrativo dictará una providencia ordenando trabar embargo sobre los bienes del deudor. Esta providencia se hará constar en el expediente respectivo. En estos casos se exigirá el pago de la obligación tributaria incumplida, es decir los impuestos adeudados, así como de las sanciones pecuniarias por mora, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Por su parte, el artículo 95 del Código Tributario dispone que luego de haberse 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. Esto se debe a que en esta etapa se supone que el deudor no presentó excepciones u oposiciones dentro del plazo legal de 5 días y si lo hizo ya fue dictada una Resolución de Oposición por parte del Ejecutor Administrativo rechazando las mismas. Además, se supone que contra dicha Resolución de Oposición no se interpuso recurso contencioso tributario o si se interpuso el procedimiento de ejecución no fue suspendido, debido al no depósito a consignación

del 50% de la deuda. En otras palabras, se parte de la idea de que el procedimiento de ejecución continúa, por no existir ninguna causa de suspensión provisional o definitiva.

El embargo de los bienes del deudor tributario reúne las siguientes características, de acuerdo a nuestro ordenamiento jurídico tributario:

1) No Orden de Prelación.

El artículo 100 del Código Tributario establece 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. Agrega 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.

2) Bienes No Embargables.

Al igual que ocurre en el derecho común, existen bienes del deudor que no pueden ser embargados. En efecto, el artículo 101 del Código Tributario expresa que no podrán ser embargados los siguientes bienes:

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.

3) Embargo de Bienes Muebles.

Señala 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 como depositario hasta el nombramiento de uno nuevo.

4) Embargo de 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 los terceros, todos los efectos que la ley le atribuye al embargo, conforme expresa el párrafo I del artículo 102.

5) Embargo de 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, acciones 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.

En este sentido, cuando se trate de vehículos de motor el embargo debe registrarse en el Departamento de Vehículos de Motor de la Dirección General de Impuestos Internos. Asimismo, cuando se trate de acciones de sociedades el registro debe hacerse por ante la Cámara de Comercio y Producción correspondiente, aunque también es aconsejable notificar el mismo a la sociedad que expidió dichas acciones.

6) Embargo Retentivo de Bienes en Poder de Terceros.

a) Casos Generales.

En muchos casos existen terceros que detentan en su poder bienes que pertenecen al deudor tributario. Así sucede, por ejemplo, cuando el deudor tributario arrienda o alquila bienes muebles de su propiedad a otras personas o cuando ese deudor tributario tiene dinero depositado en entidades financieras o bancarias.

En estos casos la ley autoriza al acreedor a embargar los bienes de su deudor que se encuentran en poder de terceros. Es lo que se conoce como

Embargo Retentivo y aparece regulado por el artículo 557 del Código de Procedimiento Civil, el cual 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.” En su único párrafo este artículo 557 establece un límite a este embargo, al señalar que “en ningún caso la indisponibilidad producida por el embargo retentivo excederá al doble del valor de la deuda que lo origine.”

En razón de que la legislación tributaria dominicana no se refiere especialmente a este tipo de embargo, el cual es de uso frecuente, el Código de Procedimiento Civil sirve como Derecho Supletorio en este sentido.

b) Embargo de Cuentas Bancarias.

El Embargo Retentivo de cuentas bancarias o financieras es uno de los medios de ejecución más utilizado por las autoridades fiscales para embargar los bienes del deudor, tanto en el proceso de adopción de medidas conservatorias como en el de ejecución forzosa de la deuda. Sin embargo, es obvio que solo pueden embargarse las cuentas cuya titularidad esté a nombre del deudor tributario, no pudiendo embargarse aquellas cuentas que pertenezcan a terceros, de las cuales el deudor tributario solo tenga autorización para operarlas.

Dispone el artículo 561 del Código de Procedimiento Civil que “el embargo retentivo u oposición hecho en manos de los receptores, depositarios o administradores de caudales públicos, y en esta calidad, no será válido, si el acto no se hace a la persona designada por la ley para recibirlo, y si dicha persona no visare el acto original, o en caso de negativa de ésta, el fiscal. Igual formalidad de visado deberá cumplirse cuando el embargo se practique en bancos comerciales o instituciones de crédito legalmente establecidas, por funcionarios autorizados.”

En razón de que el artículo 105 del Código Tributario establece que copia del acta de embargo deberá entregarse a los testigos, el depositario y el ejecutado, entendemos que además de dejarle al tercero embargado copia firmada de esta acta, el Fisco también deberá notificarla o denunciarla al deudor embargado, para que de ella deduzca cualquier acción que entienda pertinente. Esta falta de notificación, según nuestro

criterio, podría constituir una violación al derecho de defensa del embargado, pudiendo ocasionar la nulidad del embargo mismo.

Incluso hay autores, como *Sopena Gil*, en su obra *El Embargo de Dinero por Deudas Tributarias*, que van aún más lejos, entendiendo que “cuando la titularidad de la cuenta pertenece, además, en todo o en parte, solidaria o mancomunadamente, a un tercero, así como al otro cónyuge por gananciales (nosotros incluiríamos también con separación de bienes), creemos que es necesario notificar, antes de la entrega del dinero por el depositario, que se ha efectuado el embargo a estos terceros, ajenos a la relación jurídica tributaria.” Por nuestra parte, además de estar de acuerdo con lo anterior, debemos recordar que la Tercería Especial que puede ejercer el tercero ante el Ejecutor Administrativo en procura de que se respeten los bienes embargados que son de su propiedad, conforme al artículo 136 del Código Tributario, solo puede intentarse a partir del momento que el tercero conozca del embargo.

Por su parte las entidades bancarias o financieras en las cuales se hizo el embargo retentivo deben cumplir con las siguientes obligaciones básicas:

b.1) El Fisco solo puede embargar, y el banco solo puede permitir que se embarguen, aquellas cuentas que pertenecen al deudor tributario, cuyo nombre debe aparecer con claridad en el acto de embargo, y no aquellas cuentas de terceros que el embargado puede operar a cuenta de esos terceros;

b.2) De conformidad con el párrafo del artículo 557 del Código de Procedimiento Civil, el embargo retentivo no podrá exceder al doble del valor de la deuda que lo origine, de donde se desprende que si en dicha cuenta se encuentran depositadas sumas superiores a este duplo, la diferencia no queda embargada;

b.3) El tercero embargado debe retener las sumas embargadas, sin permitir que sobre las mismas se ejecute ningún acto de disposición ni se pongan en garantías. No obstante, al tratarse en esta fase de una simple inmovilización o indisposición de las cuentas, el embargado sigue siendo el legítimo propietario de las sumas embargadas y por tanto es el único beneficiario de los intereses que las mismas generen;

b.4) Informar al Fisco de los valores embargados, no solo porque implica un deber formal de los terceros para con el Fisco, sino

también porque el artículo 569 del Código de Procedimiento Civil expresa que “los funcionarios públicos, bancos e instituciones de crédito mencionados en el artículo 561 no serán citados en declaración afirmativa; pero estarán obligados a expedir una constancia si se debiere, a la parte embargada, con indicación de la suma debida, si fuere líquida, cuando tal constancia le sea requerida por el embargante, siempre que exista título auténtico o sentencia que declaren la validez del embargo.” Aunque en el proceso de ejecución de la deuda consignado en el Código Tributario no hay título auténtico ni sentencia, existe un Certificado de Deuda que vale como título ejecutorio. Prescribe el artículo 577 del Código de Procedimiento Civil que si el tercero embargado no hiciera su declaración, o no presentare las comprobaciones ordenadas en los artículos anteriores, será declarado deudor puro y simple de las causas del embargo; y

b.5) Cuando se trate de cuentas mancomunadas entre el deudor tributario y terceros, el banco debe aceptar pasivamente el embargo de la cuenta, pues el banco no es juez para decidir, correspondiéndole al tercero afectado por el embargo interponer una demanda o incidente de Tercería Especial ante el Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria, donde podrá demostrar qué porcentaje de esa cuenta le corresponde al deudor tributario y qué porcentaje le corresponde a él, solicitando que la parte que le corresponde al tercero sea liberada del embargo.

Luego de finalizado el proceso de ejecución forzosa de la deuda tributaria, con todas sus excepciones y recursos, el embargo retentivo se convierte en ejecutivo y el Fisco le solicitará al tercero embargado, ya se trate de un particular o una entidad bancaria o financiera donde se hizo el embargo, que proceda a entregarle los bienes o sumas de dinero embargados, para la liquidación de la deuda tributaria, conforme veremos más adelante al tratar sobre la liquidación de la deuda.

7) Fuerza Pública.

Dispone el artículo 103 del Código Tributario 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.

8) Acta del Embargo.

Cuando la Administración Tributaria, a través de su funcionario actuante, proceda a realizar un embargo 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.

9) 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 estos. Cualquier rebeldía o negativa, salvo causa de fuerza mayor, de parte de los ejecutados configura la infracción por incumplimiento de deberes formales.

10) 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 actuante 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.

11) Nulidad de Traspasos.

Señala el artículo 108 que para los efectos del Código Tributario serán nulos los traspasos de bienes realizados por el deudor, con posterioridad al inicio del procedimiento ejecutorio, es decir con posterioridad al momento en que es notificado el Mandamiento de Pago.

12) Ampliación del Embargo.

En razón de que 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, 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.

13) Sustitución de Bienes Embargados.

Con el embargo de los bienes del deudor la Administración Tributaria solo persigue 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 en 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.

14) Obligación del Depositario.

De acuerdo al artículo 102 del Código Tributario en los casos en que no se haya designado un depositario, se presume que el deudor embargado ha sido designado como depositario, hasta el nombramiento de uno nuevo.

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. Sin embargo, entendemos que cuando el embargado es el mismo depositario de los bienes embargados, este puede seguir utilizando y usufructuando los mismos, debiendo conservarlos en buen estado.

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 5,000 pesos, 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.

Sin embargo, es preciso indicar que en nuestro país hace décadas fue abolida 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.

CAPÍTULO II

Incidente de Tercería Especial ante el Ejecutor Administrativo

A) Aspectos Generales.

Anteriormente hemos indicado que si al efectuarse el embargo el funcionario actuante del Fisco 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 actuante 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. Al tratarse de un embargo previo, realizado por un tercero que también es acreedor del deudor, la Administración Tributaria debe respetar ese primer embargo, limitándose a actuar como un segundo embargante y participando en el producto de la subasta de dichos bienes.

Sin embargo, puede darse el caso en el cual la Administración Tributaria, al hacer el embargo de los bienes de su deudor, embargue por error bienes que en realidad no pertenecen en su totalidad al deudor tributario, sino total o parcialmente a un tercero ajeno a esa deuda, como sería, por ejemplo, el inquilino que habita una casa propiedad del embargado, pero los muebles son del inquilino, o terceros que aparezcan en cuentas bancarias conjuntas o títulos de propiedad en conjunto, e incluso el cónyuge del deudor que esté casado bajo un régimen matrimonial distinto al de la comunidad legal de bienes, como sería el régimen de separación de bienes o de gananciales.

Asimismo, puede ocurrir que la Administración Tributaria embargue bienes del deudor y 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 ese tercero el derecho de acudir ante el Ejecutor Administrativo a reclamar sus

derechos, mediante una demanda o recurso administrativo de Tercería Especial.

La demanda, incidente o recurso de Tercería Especial, como suele llamarse, consignada en el artículo 136 del Código Tributario, se distingue de la Intervención de Terceros señalado en el artículo 179 del mismo Código, en que 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. El incidente de Intervención de Terceros, por su parte, 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 el caso.

La idea de consagrar este incidente de Tercería Especial ante el Ejecutor Administrativo es darle la oportunidad a la Administración Tributaria de que conozca y resuelva las reclamaciones que puedan tener los terceros, antes de iniciarse un proceso judicial ante la jurisdicción contenciosa administrativa, mediante un Recurso de Tercería que pueda interponer ese tercero.

B) 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 y 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. No obstante, el requisito de registro o fecha fija de los documentos probatorios puede ser determinante para demostrar la verdadera fecha de adquisición de los bienes.

Sobre este particular ha sido juzgado que *el Recurso de Tercería no procede cuando en el caso de un embargo efectuado por el Ejecutor Administrativo*

del Fisco que no afecta al recurrente. (Sentencia del TCT No.069-2004, de fecha 23 de diciembre del 2004)

2) Cuando invoquen derecho a ser pagados preferentemente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 28 del Código Tributario. Recordemos que el artículo 28 del Código Tributario le otorga al Fisco un privilegio general 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 incidente 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 alimenticia antes que el Fisco cobre su crédito.

C) Plazo.

Por lo que pensamos fue un error de nuestro Código Tributario en el mismo no se establece el plazo que tiene el tercero cuyos bienes han sido embargados por error para incoar la Tercería Especial ante el Ejecutor Administrativo, lo que implica que no existe plazo fatal para esta acción, pudiendo intentarse en cualquier fase del proceso de ejecución de la deuda, incluso en la subasta. Con posterioridad a la subasta y adjudicación de los bienes embargados el tercero solo podría intentar un Recurso de Tercería, conforme al Código de Procedimiento Civil.

D) Suspensión Provisional del Procedimiento de Ejecución.

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.

Al tratarse de una suspensión establecida expresamente en la ley, se entiende que esta suspensión provisional de la acción ejecutoria opera de pleno derecho, es decir sin necesidad de ser ordenada por un tribunal. Por lo tanto, tan pronto el Ejecutor Administrativo reciba una demanda o incidente de Tercería Especial deberá detener el procedimiento de ejecución, hasta tanto dicte resolución sobre la misma, conforme a lo

dispuesto en el artículo 138 del Código Tributario, caso en el cual podrá proceder con la acción ejecutoria, no obstante se interponga contra la misma un recurso contencioso tributario.

E) 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, 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 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 del artículo 137 del Código Tributario dispone que el Ejecutor Administrativo está facultado para dictar cualquier otra medida que considere conveniente para mejor resolver sobre 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.

F) Decisión y Recurso.

Señala el artículo 138 del Código Tributario que una vez sea concluida la tramitación del incidente 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 concederá al solo efecto devolutivo. Sobre esta disposición debemos hacer las siguientes observaciones:

1) Aunque este artículo diga que el Ejecutor Administrativo dictará "sentencia", lo correcto es dictar Resolución, pues en sede administrativa no se dictan sentencias, sino resoluciones.

2) Cuando este artículo 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 no puede producir la suspensión provisional del procedimiento de ejecución.

CAPÍTULO III

Subasta de los Bienes Embargados

El artículo 119 del Código Tributario se refiere a la subasta de los bienes embargados, declarando que cuando deba continuarse con el procedimiento de apremio, vale decir con el procedimiento de Cobro Compulsivo o Acción Ejecutoria, el Ejecutor Administrativo ordenará el retiro de las especies embargadas que se encuentren en manos del embargado o en poder del depositario, para ser entregados y depositados en la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad, a los fines de procederse a la subasta de las mismas, en aquellos casos en que los bienes embargados sean bienes muebles corporales. Esta orden que dicta el Ejecutor Administrativo se hace mediante una Resolución, que podríamos denominar como Resolución de Subasta.

A) Resolución de Subasta.

La Resolución de Subasta, además de ordenar el retiro de las mercancías embargadas y su entrega a la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad, la cual es un organismo del Estado que funciona bajo la dependencia del Ministerio de Hacienda, deberá señalar también la fecha en que se llevará a efecto la subasta de los bienes embargados. Esta subasta debe realizarse en un término no menor de 30 días a partir del embargo, según prescribe el artículo 119 del Código Tributario.

B) Notificación de la Resolución de Subasta.

Señala la parte final del artículo 119 del Código Tributario que la Resolución de Subasta deberá ser notificada al ejecutado y a los intervinientes, conjuntamente con una copia del acta de embargo, 5 días antes, por lo menos, a la fecha de la subasta. Aunque este artículo no especifica a quien se refiere con "intervinientes", podría interpretarse que se refiere a aquellos terceros que intervinieron ante el Ejecutor Administrativo a través de un incidente o demanda de Tercería

Especial. Sin embargo, si en esta etapa el Ejecutor Administrativo ya ha resuelto o decidido sobre las tercerías especiales en que se alega que los bienes embargados son propiedad de terceros, no tendría sentido notificarles la subasta, pues ya se decidió que este derecho no existe. No obstante, parecería más lógico pensar que se refiere a otros embargantes de los bienes del deudor o a aquellos que han intervenido mediante una demanda en Tercería Especial alegando tener privilegios para ser pagados con preferencia a la Administración Tributaria.

C) Publicación de la Subasta.

De conformidad con el artículo 120 del Código Tributario, antes de procederse al remate de los bienes muebles embargados, deberá publicarse en un periódico de circulación nacional o de la localidad donde se llevará a efecto el remate, dos avisos por lo menos, en días distintos, indicando dónde se verificará el remate o subasta de las mercancías. El lugar donde se efectuará la subasta será designado por la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad. Este artículo 120 no dice si la publicación debe ser hecha por la Administración Tributaria o por la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad. Sin embargo, y en razón de que más adelante el artículo 121 expresa que los avisos deberán contener cualquier "otra mención que la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad estimare conveniente", parece ser que es a ésta entidad a quien corresponde hacer las publicaciones.

Por otra parte, y en concordancia con el artículo 121, en dichas publicaciones deberá consignarse, como mínimo, las siguientes menciones:

- a) Nombre y domicilio del ejecutado;
- b) Naturaleza de los bienes embargados;
- c) Fecha, hora y lugar en que se llevará a efecto el remate; y
- d) Cualquier otra mención que la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad estimare conveniente.

Dispone el párrafo del artículo 121 que cuando se trate de bienes inmuebles embargados que vayan a ser subastados, deberá indicarse en dichos avisos las menciones contenidas en el inciso 5) del artículo 104 del Código Tributario, es decir la descripción del inmueble en los siguientes términos:

- 1) Número del solar o parcela;
- 2) Designación catastral;
- 3) Número de manzana;
- 4) Linderos;
- 5) Superficie;
- 6) Designación de las mejoras y contenencias;
- 7) Calle y número, provincia, municipio o sección donde los bienes radiquen;
- 8) Certificado de título o documento que ampara el derecho de propiedad; y
- 9) Gravámenes existentes.

Ya se trate de bienes muebles o inmuebles, copia de los avisos de periódicos donde aparecen estas publicaciones, deberán fijarse en el local donde deba realizarse la subasta.

D) Valores de las Posturas.

Establece el artículo 125 del Código Tributario que cuando se trate de bienes muebles el mínimo para las posturas será el valor que previamente les sea asignado por la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad. Por su parte, cuando los bienes embargados sean de naturaleza inmobiliaria el valor mínimo para las posturas será el valor de tasación oficial de las oficinas del Catastro Nacional, disminuido en un 25%, lo que significa que antes de efectuarse la subasta deberá obtenerse una certificación del Catastro Nacional donde conste el valor del inmueble a subastar.

E) Depósitos para Subastar.

Al igual que ocurre en el derecho común y con la finalidad de evitar falsos subastadores, el artículo 123 del Código Tributario exige que antes de efectuarse la subasta los subastadores depositen en la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad y a la orden del Ejecutor Administrativo, el 10% del valor de los bienes que serán subastados,

como garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan. Cuando un subastador gane la subasta, este 10% se abonará al precio de la subasta; por el contrario, cuando un subastador pierda la subasta, este depósito se le restituirá.

Asimismo, en aquellos casos en que antes de la fecha de la subasta se hagan posturas por escrito, dicho escrito deberá estar acompañado del recibo expedido por la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad que demuestre que el 10% del valor que se ofrece como precio de la subasta, ha sido depositado en dicha Caja como garantía. Este abono se aplicará al precio de la subasta, si la gana, o se le restituirá al depositante en caso de no resultar adjudicatario.

F) Personas Prohibidas de Subastar.

Para evitar que la subasta sea manipulada o surjan conflictos de interés, el artículo 128 del Código Tributario prohíbe que participen en la subasta o adquieran los bienes objeto de la misma, ya sea por sí mismos o por interposición de persona, los funcionarios de la Administración Tributaria ejecutante y a todas las personas que hubieren participado en cualquier forma en el procedimiento de Cobro Compulsivo. Dispone el párrafo de este artículo 128 que el remate de los bienes efectuado en contravención de este precepto acarreará la nulidad del mismo y configurará la infracción de incumplimiento de deberes formales establecidos para los funcionarios de la Administración Tributaria.

G) Remate o Subasta de los Bienes.

Señala el artículo 120 del Código Tributario que el remate de los bienes embargados se verificará en el lugar que al efecto haya designado la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad, que debe ser el mismo lugar que se indica en la publicación de los dos avisos.

Por su parte, el artículo 126 exige que el día de la subasta pública se pase lista de las personas que hubieren presentado posturas por escrito y se hará saber a los que estén presentes cuál es la mayor. En caso que la postura mayor sea menor al valor asignado a los bienes subastados se concederá un término de 5 minutos por si alguien quisiera mejorarla. Luego se procederá a la adjudicación de quien hubiere hecho la mejor postura.

De conformidad con el artículo 122 la subasta de los bienes se hará bajo la presencia de un funcionario designado al efecto por la Administración Tributaria ejecutante, quien firmará el acta de adjudicación junto con el adjudicatario y la persona indicada por la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad para llevar a cabo la subasta.

H) No Remate de los Bienes.

Si el día fijado para la subasta esta se verifica, pero los bienes no son rematados, los bienes serán adjudicados al Fisco para ser posteriormente enajenados, de la siguiente manera:

- 1) Si se trata de bienes muebles la enajenación será efectuada por la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad; y,
- 2) Si se tratare de bienes inmuebles la enajenación será efectuada por la Dirección General de Bienes Nacionales.

I) Adjudicación y Pago de a Subasta.

El día de la subasta se adjudicará los bienes a favor del subastador que haya hecho la mejor postura, siempre que esta sea mayor al valor mínimo asignado a los bienes subastados y pague el precio de la subasta.

El pago del precio de la subasta, que siempre será al contado, deberá hacerse dentro de un plazo de 3 días a contar del día del remate, si se trata de bienes muebles. Este plazo será de 20 días si los bienes subastados son de naturaleza inmobiliaria. El pago se efectuará en la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad, a la orden del Colector de Impuestos Internos, por el saldo que faltare para completar la postura.

La adjudicación se hará mediante acta, según prescribe el artículo 129 del Código Tributario. Esta acta deberá ser firmada por el funcionario designado al efecto por la Administración Tributaria ejecutante, junto con el adjudicatario y la persona indicada por la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad para llevar a cabo la subasta.

J) Registro o Inscripción de la Adjudicación.

Cuando se trate de la adjudicación de bienes inmuebles el acta de adjudicación deberá ser inscrita en las oficinas del Registrador de

Títulos, si se trata de terrenos registrados, y por ante el Conservador de Hipotecas del Distrito Judicial donde radiquen los bienes embargados, si se trata de terrenos no registrados. Aunque la ley no lo dice, si se trata de simples bienes muebles, tales como mercancías, mobiliarios y otros, no es necesario registrar el acta, a menos que se trate de bienes muebles registrables, como vehículos o acciones, en cuyo caso el registro se hará en Impuestos Internos y en la respectiva sociedad y Cámara de Comercio y Producción, según sea el caso.

En todos los casos la inscripción o transcripción del acta de adjudicación extinguirá todas las hipotecas o gravámenes, y los terceros acreedores no tendrán más acción que la que les pudiere corresponder sobre el producto de la subasta, de acuerdo con el artículo 129 del Código Tributario.

K) Nueva Subasta.

Si el adjudicatario no cumple con las condiciones de la subasta en la forma y plazos establecidos, se perseguirá una nueva subasta, y el falso subastador perderá a favor del Fisco el depósito de garantía efectuado para participar en dicha subasta. Esta nueva subasta se efectuará en un plazo no mayor de 30 días, después de un único aviso publicado en el periódico, conforme a las exigencias y contenido que indica el artículo 121 del Código Tributario.

L) Producto de la Subasta.

Disponen los artículos 126 y 132 del Código Tributario que el producto de la subasta o el de la enajenación cuando el Fisco resultare adjudicatario, y el dinero embargado, se consignará a la orden del Colector de Impuestos Internos, para ser distribuidos de la siguiente manera:

1) Pagarle a la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad los gastos y honorarios ocasionados por la subasta.

2) Pagarle a la Caja de Ahorros para Obreros y Monte de Piedad, por concepto de honorarios, un 5% del producto de la subasta, si se tratare de bienes inmuebles.

3) Pagarle al Fisco el crédito o deuda tributaria; y,

4) El remanente, entregarlo al ejecutado.

CAPÍTULO IV

Liquidación de la Deuda Tributaria

Una vez efectuada la subasta el producto de esta servirá para pagar la deuda tributaria que tiene el ejecutado frente a la Administración Tributaria, tanto de impuestos como de recargos, intereses, multas y gastos y costas del procedimiento.

Dispone el artículo 133 del Código Tributario, refiriéndose a la liquidación del crédito y pago de la deuda tributaria, que el Ejecutor Administrativo practicará la liquidación del crédito con recargos, intereses, costas y gastos y procederá al pago del mismo, aplicando para este efecto el producto líquido obtenido en la subasta de los bienes del deudor.

En consecuencia, el rol del Ejecutor Administrativo no se limita a iniciar el proceso ejecutorio de la deuda tributaria notificando un Mandamiento de Pago y luego embargando los bienes del deudor hasta subastarlos, sino que también a él le corresponde pagar los gastos de la subasta, los gastos y costas del proceso ejecutorio y liquidar la deuda fiscal del ejecutado.

Por su parte, el artículo 134 del mismo Código señala que el excedente que resultare después de haberse efectuado el pago del crédito se entregará al ejecutado, si no mediare oposición. En caso contrario, el remanente se depositará en el Banco de Reservas de la República Dominicana, a la orden del Tesoro Nacional, hasta tanto intervenga decisión definitiva.

En efecto, siendo el único interés del Fisco cobrar su deuda, no la de apropiarse de los bienes del deudor, se entiende que los bienes embargados, hasta el día de la adjudicación al subastador, siguen siendo propiedad del deudor y que el producto de la venta o subasta de dichos bienes embargados pertenece exclusivamente al deudor. Lo que dispone la ley es una vía forzosa para que el deudor cumpla con su obligación de

pagar sus deudas, permitiendo que el Ejecutor Administrativo tome el dinero del deudor obtenido en la subasta de sus bienes y con este dinero pague sus deudas, debiendo el Ejecutor Administrativo devolverle al deudor todo el dinero que reste luego de pagar las mismas.

No obstante, puede darse el caso de que el deudor se rehúse a recibir de manos del Ejecutor Administrativo el dinero restante, luego de pagarse las deudas y gastos. También puede darse el caso de que un tercero con interés se oponga a que el Ejecutor Administrativo le entregue al ejecutado dicha suma restante. Para estos casos el artículo 134 prescribe que el “remanente se depositará en el Banco de Reservas de la República Dominicana, a la orden del Tesoro Nacional, hasta tanto intervenga decisión definitiva.”

Asimismo, y aunque el Código Tributario no lo diga expresamente, entendemos que si el producto de la subasta no es suficiente para saldar por completo la deuda tributaria del ejecutado, el Ejecutor Administrativo puede válidamente perseguir otros bienes del deudor y subastarlos para cubrir cualquier otra deuda faltante. Recordemos que el artículo 109 del Código Tributario señala que una vez practicado el embargo “habrá lugar a la ampliación del 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.”

QUINTA PARTE
Infracciones y Sanciones Tributarias

Introducción

El estudio de las infracciones y sanciones tributarias implica a la vez el estudio de varias fases distintas que deben analizarse y estudiarse para tener una visión general del tema y una mejor comprensión de las mismas. Por eso hemos dividido este estudio en los siguientes títulos:

- 1) Los Aspectos Generales del Ilícito Tributario.
- 2) Las Normas Generales sobre todas las Infracciones.
- 3) Las Normas Especiales aplicables solo a los Delitos Tributarios.
- 4) Las Normas Generales sobre la Responsabilidad en la Infracción.
- 5) Las Normas Generales sobre todas las Sanciones Tributarias.
- 6) Las Distintas Sanciones Tributarias.
- 7) Las Infracciones y Sanciones Específicas, es decir los elementos constitutivos y las sanciones aplicables a cada Falta Tributaria y a cada Delito Tributario.

Como veremos más adelante las infracciones tributarias se clasifican en dos grandes grupos, que son las Faltas Tributarias, también conocidas como Contravenciones, y los Delitos Tributarios. Sin embargo, es importante aclarar desde ahora que en muchas ocasiones nuestro Código Tributario se presta a confusión respecto de algunos términos, pues en ciertos casos utiliza el vocablo "infracciones" para abarcar tanto a las Faltas Tributarias como a los Delitos Tributarios, y a veces utiliza el término infracciones como sinónimo de Falta Tributaria. Esto se debe a que una gran cantidad de las legislaciones y doctrinas de otros países solo distinguen entre infracciones y delitos tributarios, considerando como sinónimos las infracciones y las Faltas Tributarias. Por esta razón debe tenerse mucho cuidado con la lectura de nuestro Código Tributario.

TÍTULO I

Aspectos Generales del Ilícito Tributario

CAPÍTULO I

El Ilícito Tributario

I.- Naturaleza Jurídica del Ilícito Tributario.

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

A) Tendencia Penalista.

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

B) Tendencia Administrativa.

Consideran los seguidores de esta tesis que la violación a las normas administrativas se traduce en una desobediencia a las órdenes de la Administración, en una falta de colaboración con sus propósitos y fines de interés público, que generalmente enfrenta un daño pecuniario. Para

los seguidores de esta teoría existe un derecho penal administrativo con características propias, que lo distinguen del derecho penal ordinario y en el cual rigen principios especiales de culpabilidad, desconocimiento de las normas administrativas y otros, e incluso hablan de un derecho penal económico, que consiste en la protección de los intereses económicos y administrativos del Estado.

C) Tendencia Tributaria.

Se fundamenta en la idea de autonomía del Derecho Tributario y, por tanto, de una rama de este derecho conocida como Derecho Tributario Penal o Represivo, que se encarga del estudio de las infracciones y sanciones tributarias. Los seguidores de esta tendencia distinguen entre lo que es el Derecho Penal y el Derecho Tributario Penal, uno dirigido al estudio de los delitos comunes y otro con especialidad en el campo tributario.

D) Tendencia Dualista.

Trata de unificar criterios entre la tendencia penalista y la administrativa. Entienden, como dice *Rastello* (citado por *Giuliani*), que “el derecho sancionatorio administrativo en materia tributaria asume caracteres específicos propios por efecto de la fusión, en la cual se basa, de principios propios del derecho penal y procesal penal.” Esta teoría parte también de la idea de que en el Código Penal no aparecen las sanciones administrativas o tributarias, lo que indica que estas infracciones no forman parte del derecho penal ordinario.

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

pertenece al derecho administrativo y no puede hablarse al respecto de transgresiones administrativas, sino de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, por lo que es acertado decir que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal." (Derecho Financiero)

Basado en lo anterior *Giuliani* considera que las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común ni al derecho administrativo o al derecho económico y, por supuesto, tampoco al derecho penal administrativo, ni constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario, sino simplemente constituyen un capítulo del Derecho Tributario. Para *Villegas*, sin embargo, existe un Derecho Penal Tributario con características propias, en el que se distingue el delito penal de la contravención, en el entendido de que la infracción tributaria es contravención y no delito. (Derecho Tributario Represivo)

Lomeli, en su libro *Derecho Fiscal Represivo*, nos dice que "las sanciones se dividen en civiles, penales y administrativas, según estén establecidas por normas pertenecientes al Derecho Civil, Penal o Administrativo, considerándose como típicas entre las primeras la indemnización, la rescisión, la nulidad, la caducidad, etc; entre las sanciones penales, o penas propiamente dichas, la prisión, reclusión, la pérdida de los instrumentos del delito, la destitución o sus funciones o empleos, y otras análogas instituidas en el Código Penal; y entre las sanciones administrativas se cuentan la multa, el arresto, la clausura de negocios, la suspensión de actividades, destitución o suspensión de cargos públicos, etc."

Por su parte *García Belsunce*, en *Derecho Tributario Penal*, expresa que "el derecho tributario penal tiene por objeto la tipificación del ilícito tributario, la determinación de sus efectos y de las relaciones que genera y la regulación de sus sanciones, así como de los efectos derivados de estas." Agrega que "las sanciones tributarias son múltiples y diversas entre sí. Intereses resarcitorios o punitivos, multas compensatorias o sancionatorias, penas corporales privativas de la libertad, comiso de mercaderías en infracción, inhabilitación temporaria o absoluta de los sujetos punibles (prohibición de ejercer determinadas actividades, retiro de la personería jurídica si se tratare de personas colectivas), clausura de los establecimientos en que se cometieren las infracciones, etc."

II.- Distinción Conceptual entre Infracción Tributaria y Delito Penal.

Aún cuando hay autores, como *Giuliani*, que no admiten una diferenciación en lo que respecta a las Faltas Tributarias y los Delitos Tributarios, creemos, junto con *Villegas e Illanes*, que sí existen distinciones básicas entre unas y otras.

Si bien el término infracción en derecho penal puede abarcar los conceptos de contravenciones y delitos, en el Derecho Tributario represivo el concepto infracción es utilizado como sinónimo de Falta o Contravención de las normas impositivas o ilícito tributario y por ende debe prestarse especial atención a esta distinción, pues a veces hasta nuestro Código Tributario se confunde, como veremos posteriormente.

La infracción tributaria denominada Falta o Contravención consiste en el incumplimiento inexcusable de la obligación de pago o de los deberes formales tipificados en la ley. Del análisis de esta definición se colige que primero debe existir una obligación o deber a cargo de una persona, el sujeto pasivo, y luego un incumplimiento de ese deber u obligación, el cual acarrea una sanción. Se dice que es inexcusable porque en la Falta Tributaria, a diferencia del Delito, no se toma en consideración la conducta culposa o dolosa del infractor, sino tan solo su incumplimiento. Es por lo anterior que el artículo 199 del Código Tributario señala que para que la infracción denominada Falta Tributaria quede configurada no es requisito esencial la existencia de culpa o dolo ni del perjuicio fiscal y el artículo 201 del mismo Código expresa que cuando este Código califica determinados hechos como casos constitutivos de infracciones (léase Falta Tributaria), se entenderá que ellas se han configurado cualquiera que haya sido la intención, causa o motivo tenido por el autor al ejecutarlos. En otras palabras, el sujeto es culpable por el solo hecho de incumplir con su obligación o deber, sin necesidad de indagar las causas de ese incumplimiento, lo que determina que prevalece el elemento objetivo sobre lo subjetivo.

La sanción tributaria es la consecuencia directa del incumplimiento de la obligación fiscal o deber formal y en ella está “siempre implícita la idea de un mecanismo para inducir al cumplimiento voluntario de la obligación establecida en la ley”, a decir de *Illanes* (Un Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias). Este autor entiende, con acierto, que la sanción tributaria debe ser la consecuencia del incumplimiento

objetivo de una obligación, expresada en una sanción pecuniaria, moderada, dispuesta con agilidad y aplicada a todos los sujetos respecto de quienes la Administración observe cualquier forma de incumplimiento.

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

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

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

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

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

que por norma general será de hacer o de dar algo. La infracción (Falta) queda configurada a la inversa del delito, por una omisión.” (Un Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias, Revista Tributación

En materia tributaria un hecho ilícito puede ocasionar una Falta y a la vez un Delito, castigado con sanción administrativa y pena penal distintas e independientes, pudiendo coexistir una responsabilidad tributaria y otra de índole penal o delictiva. Las infracciones denominadas Faltas Tributarias pueden ser sancionadas por la Administración Tributaria, aunque lo correcto es que la sanción la aplique un órgano jurisdiccional independiente e imparcial que respete el debido proceso; en cambio, el conocimiento de las conductas delictivas solo compete a los órganos del poder judicial.

Según nuestro Código Tributario cuando la Administración Tributaria sanciona una Falta por mandato expreso de la ley, debe primero juzgar al infractor conforme al procedimiento administrativo establecido en los artículos 69 y siguientes del Código Tributario, respetando las normas constitucionales del debido proceso. La Administración, ante un incumplimiento comprobado, aplica la ley al sancionar y el interesado tiene a su disposición órganos judiciales para llevar el asunto a juicio y demostrar una mala aplicación de la ley. Sin embargo, hemos visto que de conformidad con la Constitución del año 2010 es esencial que la Administración Pública respete el debido proceso de ley al juzgar a un infractor, lo cual cambia por completo nuestro actual Código Tributario y la Potestad Sancionatoria del Fisco, pues las normas del debido proceso exigen que el órgano sancionador sea independiente del Fisco y que actúe con imparcialidad, lo que no sucede actualmente en nuestro Código Tributario que hace que la Administración Tributaria actúe como juez y parte al juzgar al infractor y aplicar sanciones, denostando una actuación inconstitucional.

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.” Sin embargo, el problema viene de que el artículo 69, numeral 10, de la misma Constitución que consagra que “las normas del debido proceso

se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas," debiendo el Fisco respetar estas normas del debido proceso.

Debido fundamentalmente al carácter administrativo de las Faltas Tributarias y sus sanciones, la ley tributaria establece las mismas no con la finalidad de castigar al infractor, como sucede en el derecho penal, sino con el fin de que se cumpla con la ley, creando un mecanismo de riesgo que minimice la evasión tributaria y contribuya a mantener las recaudaciones fiscales.

Es por lo anterior que establecer con exactitud la naturaleza jurídica de las Faltas Tributarias y la distinción entre estas y los Delitos ha sido uno de los aspectos más controversiales e interesantes de la materia tributaria, principalmente por largos, acalorados y no menos instructivos debates mantenidos entre especialistas del Derecho Penal y del Derecho Tributario, sobre el verdadero carácter de estas infracciones. Así, mientras los primeros afirman que las penas, independientemente de su origen, tienen su estudio y consecuencias en el Derecho Penal, los tratadistas del Derecho Tributario diferencian entre Delitos (delitos y crímenes) y simples Faltas o Contravenciones), para afirmar que las Faltas Tributarias pueden alejarse del ámbito del Derecho Penal y pertenecer a la esfera del Derecho Administrativo o del Derecho Tributario, argumentando en apoyo de esta tesis, entre otras cosas, que en los códigos penales pueden aparecer asuntos de origen tributario, como sucede, por ejemplo, en el contrabando, falsificación de especies timbradas y otras.

Lo cierto es que, independientemente de concluir afirmando que las Faltas Tributarias tienen un carácter o naturaleza penal o administrativa, entre la infracción de Falta Tributaria y la infracción Penal o Delito, existen diferencias claves que no deben confundirse. A manera ilustrativa se indican a continuación algunas de ellas:

INFRACCION Y PENA
DEL DELITO PENAL

INFRACCION Y SANCION
DE FALTA TRIBUTARIA

1. Su finalidad es castigar la infracción y ejemplarizar la sociedad.	1. Su finalidad es crear el riesgo de la evasión, induciendo al cumplimiento voluntario, castigando para ejemplarizar.
---	--

<p>2. Una vez ocurrido el hecho, aún cuando se castigue, este no repara el daño causado.</p>	<p>2. Aún cuando se castigue la infracción el daño puede repararse, forzando el cumplimiento involuntario.</p>
<p>3. La sanción penal es un mecanismo para castigar la violación de la Ley.</p>	<p>3. La sanción tributaria no persigue castigar, sino forzar al infractor a cumplir su obligación.</p>
<p>4. La infracción y la sanción penal deben estar tipificadas en la ley.</p>	<p>4. La infracción y la sanción tributaria deben estar tipificadas en la ley.</p>
<p>5. Varios hechos pueden dar lugar a una sola sanción. Se aplica el no cúmulo de pena, con la pena mayor.</p>	<p>5. Varios hechos dan lugar a tantas sanciones como Faltas sean cometidas.</p>
<p>6. Solo pueden ser juzgadas por los tribunales judiciales, en juicios públicos, orales y contradictorios.</p>	<p>6. Se conocen por la Administración Tributaria y se aplican sin previo juicio cuando se trate de recargos e intereses, garantizando el posterior acceso a los tribunales judiciales.</p> <p>Se discute si conforme a la Constitución del 2010, que exige el respeto al debido proceso, el Fisco puede juzgar y sancionar al infractor, actuando como juez y parte, aunque se garanticen accesos a recursos judiciales.</p>
<p>7. La intención es uno de sus elementos constitutivos de la infracción penal. Una de sus características es la culpabilidad o responsabilidad subjetiva.</p>	<p>7. La intención en la Falta pocas veces es tomada en cuenta. Una de sus características es la inexcusabilidad o responsabilidad objetiva.</p>
<p>8. La infracción puede estar dotada de agravantes o atenuantes.</p>	<p>8. En materia de infracciones tributarias no se aplican agravantes o atenuantes, salvo si la ley lo decide. Nuestro Código Tributario es confuso en este asunto.</p>

9. La incapacidad jurídica puede ser causa eximente de la sanción penal.	9. La incapacidad jurídica, sea del menor, enajenado u otro, no es causa de no imputabilidad en las Faltas Tributarias.
10. Todos los Delitos se unen para formar un mismo expediente, al que se le aplicará una sola pena, la mayor.	10. Cada Falta se sanciona con independencia de las otras, como hechos aislados.
11. Generalmente castiga una acción (cometer un hecho).	11. Generalmente castiga una omisión (no pagar o no cumplir con los deberes formales).
12. Castiga la tentativa.	12. No castiga la tentativa.
13. La sanción puede ser pecuniaria o privativa de derechos o privativa de libertad. Puede aplicar cualquier tipo de sanción contemplada en la ley.	13. La sanción solo puede ser pecuniaria. Nuestro Código Tributario es confuso acerca de si el Fisco puede aplicar sanciones privativas de derechos.

Las legislaciones que tratan los aspectos del Derecho Tributario Penal mantienen diferencias básicas en cada país, fundadas en estructuras que dependen mucho de la idiosincrasia de cada nación, su grado de desarrollo económico y fundamentalmente el nivel de cumplimiento del esquema tributario. Es esta la razón por la cual encontramos como en algunos países desarrollados y con un alto nivel de cumplimiento voluntario, tales como Estados Unidos y Europa, las legislaciones fácilmente establecen fuertes regímenes represivos contra los evasores de impuesto, a nivel de considerar la evasión fiscal como un crimen o robo contra el Estado.

En países subdesarrollados y con un muy bajo nivel de cumplimiento tributario, como la República Dominicana y otros países de América Latina, Asia y África, por el contrario, las leyes que castigan la evasión de impuestos son más benignas contra los infractores, aplicándose generalmente sanciones pecuniarias y privativas de derechos, salvo excepciones, tales como el contrabando, defraudación tributaria, falsificación de especies timbradas y otras.

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

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

El Código Tributario dominicano señala en su artículo 216 que son causas excluyentes de la responsabilidad las siguientes:

- a) La incapacidad absoluta cuando se carece de representante legal o judicial.
- b) La fuerza mayor, el caso fortuito.
- c) El error excusable en cuanto al hecho que constituye el delito tributario (por desconocimiento, etc.)

Finalmente, vale reiterar que conforme a nuestro Código Tributario la Administración Tributaria solo puede conocer y sancionar las simples Faltas Tributarias, quedando a cargo de los tribunales ordinarios el conocimiento de los Delitos Tributarios, que pueden incluso conllevar a penas privativas de libertad. No obstante, reiteramos que esta potestad sancionatoria del Fisco es cuestionable, a la luz del artículo 69, numeral 10, de la Constitución, que consagra que "las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas," lo que implica una jurisdicción independiente e imparcial para juzgar y sancionar.

III.- Coacción Administrativa y Sanción.

Cuando analizamos la Facultad Sancionatoria y la Potestad de Coacción Administrativa que disfruta la Administración Tributaria se

indicó que la coacción administrativa no debía confundirse con una sanción, debido fundamentalmente a las características propias que posee cada uno de estos fenómenos. Se dijo que algunas diferencias esenciales eran las siguientes:

1) La coacción administrativa generalmente existe previa intimación al interesado para que regularice una situación determinada, en tanto que en la sanción no se requiere de una intimación previa.

2) La coacción subsiste solo por el tiempo del incumplimiento, lo cual no ocurre con la sanción tributaria, que no necesita de previo conocimiento o aviso y que se mantiene no obstante el administrado regularice su situación.

3) El objetivo de la coacción administrativa es forzar al administrado a que cumpla con sus obligaciones y deberes formales, siendo los principales métodos de coacción:

a) El Apremio.

b) La Retención de Mercancías.

c) 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.

d) Suspensión de Uso de Comprobantes Fiscales.

e) Impedimento de Salida.

CAPÍTULO II

Principios Generales del Derecho Tributario Penal y Derechos del Inculpado

I.- Aspectos Generales.

Existen principios básicos que rigen el Derecho Tributario Penal o Represivo que no pueden ser violados por las partes ni el juez que se ven involucrados en un proceso de esta naturaleza. Así, en todos los casos en que se acuse a una persona de haber cometido una infracción fiscal, ya sea Falta o Delito Tributario, sea juzgada y sancionada mediante un proceso administrativo o judicial, el respeto a las garantías constitucionales siempre debe estar presente, en especial las garantías al debido proceso de ley, pues si bien el artículo 40, numeral 17, 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,” el numeral 10, del artículo 69 de la misma Constitución consagra que “las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.”

1) Condiciones para Aplicar Sanciones Administrativas.

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:

- a) Que la potestad sancionadora sea establecida por las leyes;
- b) Que estas sanciones nunca se refieran a privación de libertad, pues solo los tribunales judiciales pueden imponer este tipo de sanción;
- c) En todos los casos debe respetarse la Constitución y las garantías del debido proceso de ley; y

d) La Constitución deja dudas acerca de si el artículo 40, numeral 17, al expresar “privación de libertad” se refiere solo a la libertad física o también a la libertad y goce derechos constitucionales.

En este sentido, y con excepción de aquellas infracciones tributarias en las cuales la misma ley “prejuzga” simples infracciones de Faltas Tributarias, como ocurre en los casos de recargos por mora y los intereses indemnizatorios que se aplican de manera automática, sin previo juicio y por el único designio de la ley, conforme al párrafo del artículo 69 del Código Tributario que expresa que “las contravenciones por declaraciones tributarias o pagos extemporáneos serán sancionadas por la Administración Tributaria sin procedimiento previo”, en todos los demás casos en los cuales la ley exige un juicio previo antes de sancionar, ya sea administrativo o judicial, el respeto a los Principio Generales del Derecho Penal y a los derechos constitucionales del supuesto infractor deben caracterizar el proceso de juicio, pues de lo contrario sería un juicio nulo e inconstitucional.

2) Aspectos Esenciales para Sancionar.

Para reconocer y sancionar un ilícito tributario es necesario tomar en cuenta los siguientes aspectos, imprescindibles para que pueda existir una infracción:

a) Una Acción u Omisión ilícita, ya sea por hacer o no hacer;

b) Tipicidad, es decir que la acción u omisión ocurrida haya sido prevista en la ley como una infracción o acto ilícito y que además la ley haya establecido de manera expresa la sanción que corresponde a ese hecho ilícito;

c) Antijuridicidad, o sea que el acto cometido sea contrario al derecho, sin mediar ninguna causa de justificación;

d) Intención y Culpabilidad, es decir que la acción u omisión se haya realizado con intención dolosa o culposa, con ánimo y conocimiento de cometer la infracción, aunque como veremos posteriormente este requisito solo es exigido para configurar las infracciones de Delitos Tributarios y no de simples Faltas Tributarias; y

e) No Exclusión o Eximentes de Responsabilidad. De acuerdo con el artículo 216 del Código Tributario excluyen la responsabilidad la

incapacidad absoluta cuando se carece de representante legal o judicial, la fuerza mayor, el caso fortuito, y el error excusable en cuanto al hecho que constituye el delito tributario (por desconocimiento, etc.).

3) Normas del Debido Proceso.

Sobre la tutela judicial efectiva y el debido proceso de ley el artículo 69 de la Constitución 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 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.

En este sentido y dentro de los Principios Generales del Derecho Penal y los derechos constitucionales de las personas, que siempre deben estar presentes y protegidos en cualquier juicio por infracciones tributarias de cualquier naturaleza, ya sean Faltas o Delitos Tributarios, podemos citar algunos de ellos.

II.- Presunción de Inocencia o No Culpabilidad.

A) Texto Constitucional.

El numeral 3 del artículo 69 de la Constitución señala 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: 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.”

Esta presunción de inocencia implica que toda persona es inocente respecto de cualquier infracción, hasta tanto no exista una sentencia que adquiera el carácter de la cosa irrevocablemente juzgada que lo declare culpable. Pero a la vez implica que es al persecutor a quien le corresponde probar la culpabilidad del inculpado y no al inocente probar su inocencia, recayendo sobre el persecutor toda la carga de la prueba.

Interesantes y valederas resultan las palabras de *Carranza* cuando expresa que “la inocencia no es aquí una presunción, sino un estado jurídico del imputado, el cual es inocente durante toda la sustanciación y hasta tanto no medie sentencia firme que acredite y declare su culpabilidad.” (Derecho Tributario de la Teoría a la Práctica)

B) La Intención.

1) Texto General.

Establece el artículo 199 del Código Tributario que para que la infracción denominada Falta Tributaria quede configurada, no es requisito esencial la existencia de culpa o dolo ni del perjuicio fiscal, salvo cuando este Código lo disponga expresamente. En este mismo

sentido, el artículo 201 del mismo expresa que cuando el Código califica determinados hechos como casos constitutivos de infracciones (léase Faltas Tributarias), se entenderá que ellas se han configurado cualquiera que haya sido la intención, causa o motivo tenido por el autor al ejecutarlos y que el presunto infractor solo se librará de responsabilidad probando que no se produjo el hecho constitutivo de la infracción.

Sin embargo, con respecto a los Delitos Tributarios, el artículo 200 del Código Tributario señala que la configuración del Delito Tributario siempre requiere la existencia de dolo o culpa.

2) Presunción de Intención Delictual.

El artículo 238 del Código Tributario, refiriéndose a la infracción de Defraudación Tributaria que es un Delito de carácter penal, juzgado y castigado por los tribunales penales ordinarios, el cual estudiaremos más adelante en esta obra, establece cuatro casos en los cuales se presume que existe intención de defraudar al Fisco. No se trata de presunciones sobre la existencia misma de la infracción, sino únicamente sobre la intención del infractor de querer defraudar, lo que implica que los otros elementos constitutivos de la infracción no se presumen, sino que deben ser probados. Estos casos son los siguientes:

a) Cuando se lleven dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos.

b) Cuando exista evidente contradicción en los libros, documentos o demás antecedentes correlativos, con los datos de las declaraciones Juradas.

c) Cuando la cuantía del tributo evadido fuere superior a RD\$377,462.00. (Valor actualizado por inflación para el año 2011).

d) Cuando se utilice interposición de persona para realizar negociaciones propias o para percibir ingresos gravables, dejando de pagar los impuestos correspondientes.

Sin embargo y como dijimos, la Constitución establece que toda persona tiene “el derecho a que se presuma su inocencia y a ser tratada como tal, mientras no se haya declarado su culpabilidad por sentencia irrevocable” y no obstante el artículo 238 del Código Tributario señala casos en los cuales la intención de defraudar al Fisco se presume,

invirtiéndose de esta manera la carga de la prueba respecto de uno de los elementos constitutivos de la infracción, que es la intención. La ley no elimina totalmente la presunción de inocencia que tiene la persona, sino solo que se revierte la carga de la prueba respecto de uno de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso la intención delictual, debiendo el persecutor demostrar todos los demás elementos que componen el ilícito penal. Aún así, es cuestionable si basta con presumir uno solo de los elementos constitutivos de la infracción para admitir que en estos casos se viola la Constitución y hasta dónde la presunción de inocencia debe abarcar por igual todos los elementos constitutivos de la infracción penal.

A nuestro entender y por aplicación del principio constitucional de Presunción de Inocencia en el Derecho Penal, incluyendo el Derecho Penal Tributario, no pueden existir presunciones legales sobre la intención u otro elemento constitutivo de una infracción que puedan implicar un indicio de culpabilidad preestablecido, salvo que estas favorezcan al inculpado, por aplicación del principio penal *"In Dubio Pro Reo"*, aún cuando se trate de presunciones simples o *juris tantum*, o sea que admiten prueba en contrario.

III.- Legalidad, Irretroactividad, Tipicidad y No Analogía.

A) Principio de Legalidad.

Partiendo del viejo adagio romano *"Nulla poena sine lege previa"*, se entiende que no puede existir una pena, sanción o infracción sin una ley previa que así lo consagre. Por lo tanto es condición *sine qua non* la tipicidad de la infracción y la sanción tributaria. El establecimiento de infracciones o sanciones en un reglamento o una Norma General de la Administración Tributaria es totalmente inaceptable y violaría la Constitución.

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 impedirle lo que la ley no prohíbe. Por su parte, el artículo 40, numeral 13 de la misma 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.

De acuerdo con el principio constitucional de Legalidad, no hay ni puede haber infracción ni sanción ni exigencia por parte del Fisco a los particulares sin una ley previa que tipifique la conducta antijurídica y fije la pena, según señala *Héctor Villegas*, en su obra *Derecho Represivo Latinoamericano*. *Jarach*, por su parte, en su libro *Curso Superior de Derecho Tributario*, señala que “los principios *nullum crimen et nulla poena sine lege* tiene plena aplicación en materia de infracciones fiscales. La doctrina y la jurisprudencia hacen derivar estos principios de la norma constitucional de que ningún habitante de la nación será obligado a hacer lo que no mande la ley ni privado de lo que ella no prohíbe.” Asimismo, *Sainz de Bujanda*, en su obra *Lecciones de Derecho Financiero*, expresa que “la tipicidad es la manifestación de la antijuricidad. Para que una acción sea antijurídica ha de estar prevista en un precepto legal. Este elemento de la infracción tributaria aparece expresamente recogido en la definición de la ley general tributaria.”

En consecuencia, la tipificación de la infracción tributaria debe ser compatible con todos los principios constitucionales, en especial los de legalidad y seguridad jurídica.

B) Irretroactividad.

Se entiende que la ley solo rige para el porvenir y por ende no tiene efecto retroactivo en perjuicio del particular, a menos que lo beneficie. Este principio también se aplica en el Derecho Tributario Penal, aunque hay autores, como *Illanes*, que no lo entienden así, porque consideran que en la ley tributaria “la sanción es establecida para inducir al cumplimiento y si éste no se produjo oportunamente, no existe impedimento para que se produzca después.” (Un Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias)

En la República Dominicana el artículo 40, numeral 13, de la Constitución es claro al señalar que “nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción penal o administrativa,” y el numeral 7 del artículo 69 de la misma Constitución advierte que “ninguna persona podrá ser juzgada sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa,” de donde queda claro el principio constitucional de la irretroactividad en materia penal tributaria.

C) *Tipicidad y Antijuridicidad. No Analogía.*

Tipicidad significa que la ley debe establecer de manera clara, específica y detallada toda conducta que pueda ser considerada como infracción y la sanción que corresponde a cada infracción. Cualquier acción u omisión, por más brutal, desconsiderada e inhumana que parezca no puede constituir una infracción, a menos que de manera expresa esa acción u omisión haya sido prevista por la ley como un acto ilícito, es decir que denote sus consecuencias de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad.

El artículo 197 del Código Tributario señala que “constituye infracción toda forma de incumplimiento de obligaciones tributarias tipificada y sancionada con arreglo a lo dispuesto en este Código”, de donde se desprende con claridad que es en la ley donde debe tipificarse la conducta ilícita y la sanción correspondiente que debe aplicarse a cada infracción, nunca en disposiciones reglamentarias o administrativas.

Las infracciones y sanciones no pueden estar contempladas en un reglamento, sino únicamente en la ley, pues el reglamento carece de potestad legal para crear o regular el régimen sancionatorio. Asimismo, no bastan principios generales para sancionar, aún cuando se trate de principios constitucionales, sino que se requiere de reglas claras, contenidas en una ley que tipifique la infracción, sus elementos constitutivos y la sanción correspondiente.

Por eso el numeral 13 del artículo 40 de la Constitución consigna que “nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción penal o administrativa” y el numeral 7 del artículo 69 de la misma Constitución advierte que “ninguna persona podrá ser juzgada sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa.”

Por su parte la prohibición de analogía en las infracciones y sanciones significa, como advierte *Villegas* en su obra *Derecho Tributario Represivo Latinoamericano*, que no pueden utilizarse para castigar a un infractor, disposiciones de otras leyes distintas a las que concretamente contemplan su situación, lo cual significa la prohibición de utilizar la analogía en perjuicio del presunto culpable. El párrafo III del artículo 3 del Código Tributario señala 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.”

D) No Analogía.

De acuerdo con *Héctor Villegas*, en *Derecho Represivo Latinoamericano*, “una de las principales consecuencias del Principio de Legalidad es la Prohibición de Analogía, es decir que no pueden utilizarse para castigar a un infractor disposiciones de otras leyes distintas a las que concretamente contemplan su situación, lo cual significa la prohibición de utilizar la analogía en perjuicio del presunto culpable.” En otras palabras, si la ley contempla una sanción para un caso específico, nadie puede aplicar esa sanción a otro caso, aún cuando se trate de un caso similar o parecido, pues nadie puede extender la norma legal para sancionar.

IV.- Personalidad de las Penas.

Dispone el numeral 14 del artículo 40 de la Constitución que “nadie es penalmente responsable por el hecho de otro.” Esto implica que la responsabilidad penal es propia del que comete una infracción y por tanto solo el infractor es responsable de sus hechos. Por tanto, nadie puede imponer sanciones penales sobre otra persona que no sea el infractor, ya se trate de parientes, empleados o amigos del infractor. Asimismo, aún cuando la responsabilidad civil o tributaria de un causante sí puede ser transmitida a sus herederos o legatarios, las sanciones penales castigadas con penas por violación a la ley tributaria penal no se transmiten a los herederos, pues nadie puede ser penalmente responsable por el hecho de otro.

Sin embargo, es importante estar claro que la Constitución solo se refiere a la responsabilidad penal por el hecho de otro, no a la responsabilidad civil, administrativa o tributaria que sí pueden transferirse a terceros. Asimismo, debe distinguirse entre simples sanciones administrativas o tributarias, que no se castigan con penas, de aquellas sanciones penales que sí se castigan con penas.

Lo anterior también tiene gran importancia respecto de las sociedades con capacidad jurídica y al hecho de determinar si actos cometidos a través de una entidad de esta naturaleza pueden afectar penalmente a los funcionarios, accionistas o miembros directivos de las mismas. En este sentido, el artículo 209 del Código Tributario manifiesta que “responsable de la infracción es el sujeto de la obligación tributaria incumplida, de acuerdo con los términos y en la forma establecida en este Código o en normas especiales”, agregando que “la responsabilidad por infracción es personal, salvo las excepciones establecidas en este Código.”

A su vez, en el artículo 212 del Código Tributario señala que “las personas jurídicas y demás entidades podrán ser sancionadas por faltas tributarias sancionadas con sanciones pecuniarias directa o indirectamente, sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física”, consignando en su único párrafo que “sin perjuicio de la responsabilidad de las personas jurídicas o entidades, sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios podrán ser sancionados por su actuación personal en la infracción.”

Por otra parte autores como *Queralt, Lozano y Proveda*, en su obra *Derecho Tributario*, entienden que en virtud del Principio de Personalidad de la Pena “la sanción aplicable debe tener en cuenta las circunstancias personales que concurren en el autor del ilícito.” Esto es, que al momento de aplicarse la sanción y graduar la misma dentro de los márgenes contemplados en la ley, el juez penal o administrativo debe tomar en cuenta las circunstancias personales del sujeto infractor, su capacidad para actuar, el conocimiento real de la infracción, la intención o grado de culpabilidad, su aprovechamiento o beneficio derivado de cometerla, etc.

V.- Cúmulo de Sanciones.

En el Derecho Penal existe el Principio del No Cúmulo de Penas, en el sentido de que a un mismo hecho delictivo no se le puede imponer varias sanciones, sino una sola pena, la más fuerte. Al no ser este asunto constitucional, sino de ley penal adjetiva, la ley tributaria puede establecer que a un mismo ilícito tributario se le pueden aplicar varias sanciones, pues la Constitución no lo prohíbe.

El artículo 202 del Código Tributario establece que el incumplimiento de cada obligación se sancionará en forma independiente una de otra,

sin perjuicio de que su aplicación pueda hacerse en un mismo acto de la Administración Tributaria, cuando se trata de simple Falta Tributaria. Si se trata de Delito Tributario se aplicará el principio de no cúmulo de pena y se sancionará con la pena mayor, salvo disposición contraria de la ley. Este artículo 202 agrega en su único párrafo que la responsabilidad y la sanción por Falta Tributaria son independientes de la responsabilidad y sanción penales que pueda surgir de una determinada conducta constitutiva de Delito Tributario.

Asimismo, el artículo 234 de este Código señala que la Administración Tributaria, en los casos que tome conocimiento de hechos constitutivos de Delito Tributario, deberá iniciar ante la justicia ordinaria la acción penal. Una vez iniciado el proceso este se tramitará conforme a las normas de los delitos comunes, agregando en su párrafo único que cuando los hechos constituyen a la vez Faltas y Delitos, sin perjuicio de sancionar las Faltas, la administración iniciará la acción penal con respecto a los Delitos.

VI.- Doble Jurisdicción.

Si bien se le reconoce a la Administración Tributaria la facultad de imponer sanciones a los particulares, por mandato legal expreso, la sanción solo puede aplicarse si se otorgan garantías del debido proceso y libre acceso a la jurisdicción judicial que garanticen a los administrados el derecho a un juicio imparcial, independiente y bajo el control o tutela judicial. Asimismo, la Administración solo puede imponer sanciones administrativas o tributarias, no privativas de libertad, siendo los órganos judiciales los únicos componentes para aplicar sanciones privativas de libertad o propiamente penales, donde se analiza la subjetividad y antijuridicidad del autor y la infracción. No obstante, es discutible a quién corresponde aplicar sanciones que impliquen privación de derechos, tales como clausura de establecimientos, inhabilitación para ejercer oficios y profesiones, cancelación de incentivos y licencias, etc., según veremos más adelante.

En efecto, establece el numeral 17 del artículo 40 de la Constitución 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 que implica que

si bien la Administración Pública, y entre ella la Administración Tributaria, puede 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.

Expresa el artículo 218 del Código Tributario que las Faltas Tributarias serán conocidas y sancionadas por la Administración Tributaria. En este sentido, el artículo 69 establece que las infracciones consistentes en sanciones pecuniarias serán conocidas y sancionadas por el órgano competente de la Administración Tributaria. Por su parte, el artículo 79 dispone que en contra de las resoluciones del órgano de la Administración Tributaria que impone sanciones pueda interponerse el Recurso Contencioso Tributario ante la jurisdicción contenciosa tributaria.

Con respecto a los Delitos Tributarios el artículo 210 del Código Tributario consagra que corresponde a los Tribunales Penales Ordinarios la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los Delitos Tributarios.

VII.- Debido Proceso.

A) Juicio Imparcial, Igualdad y Derecho de Defensa.

1) Juicio Imparcial.

El artículo 69, numeral 2), 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, y en especial el “derecho a ser oída, dentro de un plazo razonable y por una jurisdicción competente, independiente e imparcial, establecida con anterioridad por la ley,” lo cual implica lo siguiente:

a) Derecho “a ser oída” o debidamente citada a juicio dentro de un plazo razonable para preparar su defensa y defenderse;

b) El tribunal administrativo o judicial que lo juzgue debe ser “competente, independiente e imparcial”; y

c) El tribunal administrativo o judicial que lo juzgue debe haber sido establecido con “anterioridad por la ley” que castiga la infracción.

2) Igualdad en el Proceso.

Una de las características esenciales de un Estado Derecho es que el Estado y la Administración Pública no se encuentran en un plano de superioridad jurídica con respecto a los particulares, sino que estos pueden discutir sus controversias con el Estado o sus órganos en un plano de igualdad y de pleno derecho a la seguridad jurídica. Es por eso que el artículo 69, numeral 4, de la Constitución establece como una de las garantías esenciales del debido proceso de ley el “derecho a un juicio público, oral y contradictorio, en plena igualdad y con respeto al derecho de defensa.”

3) Derecho de Defensa.

Cuando una persona no tiene derecho a ser oída en un juicio oral, público y contradictorio, con libre acceso a los tribunales independientes e imparciales, sin discriminación con respecto a la otra parte litigante, sin respetarse los plazos y procedimientos establecidos, con prejuicios, sin la debida asistencia de un abogado o asesor legal, sin derecho a actuar con libertad en su defensa o a presentar pruebas de sus argumentos, con derecho a no autoincriminarse, y en otras palabras, sin el debido respeto a la Constitución y las leyes, se viola el derecho de defensa.

B) Vigencia del Nom Bis In idem.

El artículo 69, numeral 5, de la Constitución consagra el principio del “*Nom Bis In Idem*” al establecer como uno de los estándares de la seguridad individual, que “ninguna persona puede ser juzgada dos veces por una misma causa.” De acuerdo con este principio jurídico debe entenderse que en ningún caso de ilícito penal o tributario nadie puede ser juzgado dos veces por una misma causa, ya sea que la infracción conlleve a sanciones pecuniarias, privativas de libertad o de otra índole. En este sentido, si una persona fue juzgada por una causa o hecho y fue condenada o absuelta, esa persona no puede volver a ser juzgada posteriormente por esa misma causa o hecho.

Ahora bien, cabe preguntarse lo siguiente: ¿Una misma causa o hecho ilícito puede dar origen a dos juicios separados, uno ante la Administración Tributaria por Falta Tributaria y otro ante los tribunales judiciales por Delito Tributario?

El Código Tributario consagra que las Faltas Tributarias serán conocidas y sancionadas por la Administración Tributaria y que corresponde a los Tribunales Penales Ordinarios la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los Delitos Tributarios. A su vez, establece que cuando se trata de Falta Tributaria el incumplimiento de cada obligación se sancionará en forma independiente una de otra, sin perjuicio de que su aplicación pueda hacerse en un mismo acto de la Administración Tributaria y si se trata de Delito Tributario se aplicará el principio de no cúmulo de pena y se sancionará con la pena mayor, salvo disposición contraria de la ley, agregando que la responsabilidad y la sanción por Falta Tributaria es independiente de la responsabilidad y sanción penales que pueda surgir de una determinada conducta constitutiva de Delito Tributario.

Sobre este particular el artículo 231 del Código Tributario dispone que el ejercicio de la acción penal por Delitos Tributarios no suspende los procedimientos de aplicación y cumplimiento de las sanciones por infracción de Falta Tributaria a que pudiere haber lugar, agregando que “lo que se resuelva en uno de los procedimientos no producirá efecto alguno en el otro, ni tampoco respecto de la sanción aplicada.”

De acuerdo con las disposiciones anteriores cuando un mismo hecho o causa genera a la vez Faltas Tributarias y Delitos Tributarios, el Código Tributario permite un doble juicio por un mismo hecho o causa, uno ante la Administración Tributaria por la Falta Tributaria y otro ante la justicia ordinaria por la acción penal por el Delito Tributario.

Pero, debe ser así o debe aplicarse en toda su extensión y alcance el principio del “*non bis in idem*”? Existiendo en la materia tributaria hechos y circunstancias que ocasionan más de una infracción y más de una sanción, sean pecuniarias o privativas de libertad, algunas tributarias y otras penales, cómo debe aplicarse este principio en el ilícito tributario? Debe un solo órgano, en este caso un tribunal judicial penal juzgar ambas infracciones a la vez, vale decir las Faltas y los Delitos, y aplicar ambas sanciones, tributarias y penales, para que exista un solo juicio y no dos juicios separados? ¿Podría argumentarse que en realidad se trata de dos juicios distintos porque existen dos hechos o causas distintas: Un ilícito tributario y un ilícito penal?

Lo cierto es, como veremos en su oportunidad, que mientras el artículo 69, numeral 5, de la Constitución establece el principio del “*Nom*

Bis In Idem” al disponer que “ninguna persona puede ser juzgada dos veces por una misma causa,” el Código Tributario consagra en su artículo 231 que el “ejercicio de la acción penal por Delitos Tributarios, no suspende los procedimientos de aplicación y cumplimiento de las sanciones por infracción, a que pudiere haber lugar”, agregando en su párrafo que “lo que se resuelva en uno de los procedimientos no producirá efecto alguno en el otro, ni tampoco respecto de la sanción aplicada.”

A nuestro entender no hay dudas de que la imposición de un doble juicio, uno penal y otro administrativo, para conocer de los mismos hechos ilícitos y aplicar dobles sanciones, constituye una violación al principio constitucional del “*Nom Bis In Idem*”.

Para no abundar mucho sobre este tema, bastaría con mencionar las palabras de *Rossy* en su obra *El Delito Fiscal*, al expresar que “existe la circunstancia de que una misma conducta, suponga una infracción administrativa y, simultáneamente, otra penal, en cuyo caso cabría la posibilidad de acumulación de sanciones.” Agrega que para evitar esto la nueva redacción del artículo 77, en su apartado 6, de la Ley General Tributaria de España, dice que “la sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa” pues el citado artículo “dice que en los supuestos en que las infracciones pudieran ser constituidas de delitos contra la Hacienda Pública, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. En el caso de que la citada autoridad estime la no existencia de delito, es cuando la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los tribunales hayan considerados probados.” Añade que “la redacción de este artículo recoge un mecanismo que impide el quebrantamiento del principio *nom bis in idem* que señala la improcedencia de una duplicidad de sanciones penales y administrativas por unos mismos hechos.”

En aquellos países, como en España, en los cuales cuando las infracciones pudieran ser a la vez constitutivas de Faltas y Delitos y el caso deba conocerse primero en la jurisdicción penal, el Fisco debe esperar a que la jurisdicción penal adopte su sentencia irrevocable para luego ella aplicar las sanciones administrativas y efectuar la liquidación de la deuda tributaria. Sin embargo, según nuestro criterio, en estos casos también pudiera afectarse el principio del “*nom bis in idem*” si

luego de juzgarse y sancionarse al infractor por ante la jurisdicción penal se le juzga y sanciona nuevamente por ese mismo hecho ante la jurisdicción administrativa, a menos que un solo juicio penal decida todas las sanciones y luego haya una repartición en la aplicación de las mismas: el Fisco aplica las sanciones tributarias y el juez de la pena aplica las penas penales.

CAPÍTULO III

Normas Generales sobre las Infracciones

Existen normas generales que se aplican a todas las infracciones tributarias, ya sean Faltas o Delitos Tributarios. Estas normas generales se encuentran contenidas en los artículos 197 al 202 del Código Tributario.

I.- Normas Aplicables a Todas las Infracciones.

A) Concepto de Infracción Tributaria.

Las infracciones tributarias pueden ser de dos tipos: Faltas Tributarias, también conocidas como Contravenciones o simples Infracciones Tributarias; y los Delitos Tributarios, que como veremos tienen una connotación penal.

De conformidad con el artículo 197 del Código Tributario constituye infracción toda forma de incumplimiento de obligaciones tributarias tipificada y sancionada con arreglo a lo dispuesto en este Código. Esta norma es similar a la indicada en el artículo 246 del mismo Código Tributario, que establece que constituyen infracciones tributarias las diversas formas de incumplimiento a las disposiciones de este Código y de las leyes especiales tributarias, tipificadas en el mismo y sancionadas en tal carácter por la Administración Tributaria y los tribunales competentes.

De lo anterior se desprenden varias consecuencias esenciales para el estudio de las infracciones y sanciones tributarias:

1) Para que exista infracción tributaria debe haber un incumplimiento a las disposiciones del Código Tributario o de las leyes especiales tributarias;

2) Para que exista infracción tributaria la misma debe estar tipificada en el Código Tributario o en leyes tributarias; y

3) Las infracciones tributarias pueden ser sancionadas por la Administración Tributaria y los tribunales competentes, según el tipo de infracción y sanción.

Resulta de gran importancia aclarar que en muchas ocasiones nuestro Código Tributario se presta a confusión respecto de algunos términos, pues en ciertos casos utiliza el vocablo “infracciones” para abarcar tanto a las Faltas como a los Delitos Tributarios, y a veces utiliza el término infracciones como sinónimo de Falta Tributaria. Esto se debe a que una gran cantidad de las legislaciones y doctrinas de otros países solo distinguen entre infracciones y delitos tributarios, considerando como sinónimos de las infracciones a las Faltas Tributarias. Por esta razón debe tenerse mucho cuidado con la lectura de nuestro Código Tributario.

B) Preeminencia en la Aplicación del Código Tributario.

Señala el artículo 198 del Código Tributario que las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias, salvo disposición legal en contrario, lo cual significa que las normas del Código Tributario, tanto respecto a la tipificación de las infracciones como a los procedimientos y sanciones relativos a esta materia, deben aplicarse por encima de otros Códigos y otras leyes o disposiciones, excepto cuando una ley especial disponga expresamente lo contrario.

Por esta razón el artículo 247 del Código Tributario establece que las infracciones tributarias se regirán por las normas establecidas en este Código, agregando en su único párrafo que estarán sujetas a las normas de procedimiento establecidas en la Ley Penal Común, las infracciones tributarias previstas en el Capítulo IV de este Título, es decir los Delitos Tributarios.

De acuerdo con el Código Tributario, según veremos más adelante con mayor detenimiento, existirían dos órganos distintos para conocer de las infracciones tributarias y dos procedimientos diferentes para sancionarlas:

1) Las Faltas Tributarias son conocidas, juzgadas y sancionadas por la Administración Tributaria siguiendo el procedimiento administrativo consignado en los artículos 69 y siguientes del Código Tributario; y

2) Los Delitos Tributarios son conocidos, juzgados y sancionados por los tribunales penales ordinarios, de acuerdo con el procedimiento establecido por la ley penal común, previa iniciativa de la Administración Tributaria.

C) Culpa, Dolo e Intención.

1) En la Falta Tributaria.

Dispone el artículo 199 del Código Tributario que para que la infracción denominada Falta Tributaria quede configurada no es requisito esencial la existencia de culpa o dolo ni del perjuicio fiscal, salvo cuando este Código lo disponga expresamente.

Cuando la Falta Tributaria es sancionada de manera automática, sin previo juicio de la Administración, como ocurre con los recargos por mora y los intereses moratorios, ni la intención, ni el dolo, ni la culpa del infractor se toman en cuenta para aplicar la sanción. Tampoco el perjuicio fiscal sufrido a causa de la infracción. Es la propia ley quien juzga y sanciona, sin intervención del ser humano, excepto para aplicar la sanción ya predeterminada por la ley.

Sobre la intención el artículo 201 del Código Tributario establece 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 librará de responsabilidad probando que no se produjo el hecho constitutivo de la infracción.” Sin embargo, el término “infracciones” utilizado en este artículo debe leerse como Faltas Tributarias, en las cuales la intención o no del infractor no determina su responsabilidad, pues en las infracciones por Delitos Tributarios la intención siempre es un requisito para configurar una infracción de carácter penal.

No obstante, cuando se trata de infracciones sancionadas con multas, en las cuales sí existe un juicio administrativo, aunque el dolo o culpa no son esenciales ni determinantes al momento de sancionar, sí se toma en cuenta la intención del infractor, sobretudo al momento de aplicar la graduación de la sanción cuando existen márgenes permitidos o de aplicar circunstancias atenuantes y agravantes si la ley lo permite.

2) En el Delito Tributario.

En el Delito Tributario, y contrario de la Falta, la intención delictual es esencial. Por eso el artículo 200 del Código Tributario señala que “la configuración del delito tributario requiere la existencia de dolo o culpa” y así debe ser tomado en cuenta por el tribunal, no solo para aplicar atenuantes o agravantes, sino para determinar la culpabilidad o no del infractor.

D) Presunciones.

Señala el párrafo del artículo 200 del Código Tributario que las presunciones establecidas en este Código o en leyes especiales respecto a la configuración del Delito Tributario y a la existencia de dolo o culpa, admiten prueba en contrario.

Cuando estudiamos el tema de las presunciones dijimos que existen dos tipos de presunciones distintas, las *Jure et de Jure* o Absolutas, que simplemente se aceptan como válidas sin admitir ninguna prueba en contrario, y las *Juris Tantum* o Relativas, que sí admiten que se pueda probar que la presunción está errada. Tratándose de Delitos Tributarios y de la intención delictual, dolo o culpa, cualquier presunción que exista admite prueba en contrario, como sucede, por ejemplo, en el delito de defraudación tributaria en el cual existen presunciones.

E) Cúmulo de Sanciones.

El artículo 202 del Código Tributario trata el tema del cúmulo de sanciones en los casos de Faltas Tributarias y Delitos Tributarios, señalando lo siguiente:

1) Faltas Tributarias.

Dispone el artículo 202 que en los casos de Faltas Tributarias el incumplimiento de cada obligación se sancionará en forma independiente una de otra, sin perjuicio de que su aplicación pueda hacerse en un mismo acto de la Administración Tributaria, cuando se trata de simple Falta. Lo anterior significa que se aplicarán tantas sanciones como Faltas Tributarias existan, excepto cuando de manera expresa una Falta Tributaria específica establezca que en su caso no pueden existir otras

infracciones o sanciones, como ocurre respecto de la Evasión Tributaria en la cual el artículo 248 del Código Tributario consigna 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.

2) Delitos Tributarios.

Señala la segunda parte del artículo 202 del Código Tributario que “si se trata de Delito Tributario se aplicará el principio de no cúmulo de pena y se sancionará con la pena mayor, salvo disposición contraria de esta ley.” Aunque el Principio del No Cúmulo de Penas en nuestro país no es de naturaleza constitucional, sino de ley penal adjetiva, el Código Tributario quiso mantener la uniformidad del procedimiento penal ordinario, señalando que en el caso de los Delitos Tributarios también se aplicará el principio del no cúmulo de penas cuando se trate de varios delitos y varias sanciones que se juzgan dentro de un mismo proceso judicial, debiendo en estos casos aplicarse únicamente la pena mayor que corresponda a uno solo de los delitos.

F) Doble Responsabilidad por Doble Infracción

Prescribe el párrafo único del artículo 202 del Código Tributario que la responsabilidad y la sanción por Faltas Tributarias es independiente de la responsabilidad y sanción penales que pueda surgir de una determinada conducta constitutiva de Delito Tributario. Lo anterior significa que cuando un hecho constituye a la vez una Falta Tributaria y un Delito Tributario nace en el infractor una doble responsabilidad que conlleva un doble juicio: la Administración Tributaria conocerá y sancionará los hechos constitutivos de Faltas y los tribunales penales ordinarios juzgarán y castigarán los Delitos Tributarios.

Sin embargo, debemos insistir, según explicamos, en que esta disposición del Código Tributario puede presentar algunas contradicciones con el artículo 69, numeral 5, de la Constitución, que consagra el principio del “*Nom Bis In Idem*” al establecer que “ninguna persona puede ser juzgada dos veces por una misma causa” y en el presente caso, una

misma causa o hecho ilícito podría estar dando origen a dos juicios separados, uno ante la Administración Tributaria por Faltas Tributarias y otro ante los tribunales judiciales por Delito Tributario.

G) Concurrencia de Infracciones.

De conformidad con el artículo 206 del Código Tributario “cuando un mismo hecho configure más de una de las Faltas 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.” En este sentido, existen casos en los cuales una misma persona puede cometer varias infracciones de igual categoría, es decir varias Faltas o varios Delitos. Para estos casos el Código Tributario dispone lo siguiente:

1) Faltas Tributarias.

Cuando un infractor comete varias Faltas Tributarias cada una de estas deben ser conocidas y sancionadas de manera independiente por la Administración Tributaria, debiendo el Fisco imponer una sanción distinta por cada Falta Tributaria cometida.

2) Delitos Tributarios.

Cuando se trata de varios Delitos Tributarios cometidos por una misma persona el Tribunal Penal Ordinario, que es a quien compete la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas por Delitos Tributarios, no aplicará una sanción distinta por cada delito cometido, sino que debe aplicar el Principio del No Cúmulo de Penas consignado en la ley penal común, es decir aplicar una sola sanción por todos los delitos cometidos, pero la sanción que sea mayor. En efecto, en el Derecho Penal existe el Principio del No Cúmulo de Penas consistente en que ante un mismo hecho delictivo del cual se desprenden varios delitos, al infractor no se le puede imponer varias sanciones, sino una sola pena, la más fuerte. Recordamos que no se trata de un principio constitucional, sino de ley penal. Por lo tanto, la ley tributaria bien pudo decidir sobre si aplicar o no este principio a los Delitos Tributarios y así lo hizo.

H) Reincidencia.

Establece el artículo 207 del Código Tributario que “habrá reincidencia siempre que el sancionado por sentencia o resolución firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo específico, dentro del plazo de prescripción establecido para sancionar el hecho ilícito cometido.”

1) Falta Tributaria.

Cuando una persona que haya sido sancionada mediante una resolución firme e irrevocable de la Administración Tributaria, por haber cometido una Falta Tributaria, cometiera dentro del término de 3 años (plazo de prescripción de las Faltas) otra Falta Tributaria del mismo tipo específico por la cual fue sancionado, es un reincidente.

2) Delito Tributario.

En el caso de los Delitos Tributarios existe reincidencia cuando una persona que haya sido condenada mediante una sentencia firme e irrevocable del Tribunal Penal, por haber cometido un Delito Tributario, comete, dentro del término de prescripción de los delitos, otro Delito Tributario del mismo tipo específico por la cual fue condenado. Sin embargo, como se verá luego, no todos los Delitos Tributarios prescriben un igual término.

I) Reiteración.

Establece el párrafo del artículo 207 del Código Tributario que “habrá reiteración de infracciones cuando el imputado incurriere en nueva infracción del mismo tipo específico dentro del plazo de prescripción, sin que mediare aplicación de sanciones,” lo cual significa lo siguiente:

1) Falta Tributaria.

En las Faltas Tributarias existe reiteración cuando una persona que ha cometido una Falta Tributaria, se encuentre o no en proceso de juicio administrativo para ser sancionada por dicha Falta, comete, dentro del término de 3 años de prescripción de las Faltas, una nueva Falta Tributaria del mismo tipo específico que la cometida anteriormente.

2) Delito Tributario.

Hay reiteración en los Delitos Tributarios cuando una persona comete un Delito Tributario y sin ser condenado por dicho delito comete un nuevo Delito Tributario dentro del término de prescripción en que cometió el primer delito, siempre que ambos delitos sean del mismo tipo específico.

J) Infracción Continuada.

Señala el artículo 208 del Código Tributario que existe infracción continuada cuando haya incumplimiento repetido de una obligación tributaria como consecuencia de una misma conducta ilícita, debiendo aplicarse la sanción que corresponda a la infracción configurada. Según este artículo para que exista infracción continuada debe existir “un incumplimiento repetido de una obligación tributaria”, lo cual implica un incumplimiento repetido de la obligación de pago del impuesto, que es la única obligación tributaria, descartando los incumplimientos continuos a los deberes formales. También debe tratarse de “una misma conducta ilícita.”

En estos casos de infracción continuada, y según el referido artículo 208, debe aplicarse “la sanción que corresponda a la infracción configurada.” No obstante, en ninguna parte del Código Tributario se describe lo que debe entenderse por una “infracción configurada” ni mucho menos se dice cómo debe ser sancionada esta “infracción configurada”. Sin embargo, sobre este particular *Menéndez Moreno*, en su obra *Derecho Financiero y Tributario*, nos dice que “a diferencia de lo que ocurre en los delitos y en las faltas, en las infracciones tributarias no caben los grados de tentativa y de frustración, ni tampoco es aplicable la teoría del delito continuado.”

II.- Clasificación de las Infracciones.

Dispone el artículo 203 del Código Tributario que las infracciones se clasifican en Faltas Tributarias y en Delitos Tributarios.

A) Delitos Tributarios.

En su artículo 204 este Código señala que constituyen Delitos Tributarios las siguientes infracciones:

- 1) La Defraudación Tributaria;
- 2) La Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Sujetos a Impuestos; y
- 3) La Fabricación y Falsificación de Especies o Valores Fiscales.

Sin embargo, más adelante, en el artículo 244 del Código Tributario, se indica 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.

B) Faltas Tributarias.

Señala el artículo 205 del Código Tributario 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; y
- 5) El incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos, ajenos a la Administración Tributaria.

CAPÍTULO IV

Normas Especiales para los Delitos Tributarios

En el capítulo anterior vimos las normas generales que se aplican a todas las infracciones tributarias, ya sean Faltas o Delitos Tributarios. Sin embargo, respecto de los Delitos Tributarios el Código Tributario establece normas especiales o particulares que solo se aplican a los Delitos Tributarios, no a todas las infracciones, las cuales veremos a continuación.

A) Definición de Delito Tributario.

Señalan los artículos 232 y 233 del Código Tributario que constituyen Delitos Tributarios las conductas que se tipifican y sancionan con tal carácter en el Código Tributario. El Delito Tributario es de carácter penal y se regirá por las normas de la Ley Penal Común, así como por las disposiciones especiales de este Código.

Lo anterior significa que los Delitos Tributarios a los cuales se refieren los tributos internos nacionales, para ser tales, deben estar tipificados y sancionados en el Código Tributario. Sin embargo, nada impide que la Ley General de Aduanas tipifique y sancione los Delitos Tributarios relativos a la materia aduanera o que la Ley Municipal tipifique y sancione los delitos municipales o que otras leyes tributarias puedan consignar otros Delitos Tributarios. Lo que quiere decir el Código Tributario es que solo la ley puede tipificar y sancionar los Delitos Tributarios, no pudiendo hacerlo un reglamento ni la Administración Tributaria.

Por otra parte, y aún cuando el Delito Tributario tenga una motivación tributaria, el mismo es de carácter penal, sujeto a ser conocido y juzgado en un Tribunal Penal Ordinario, mediante el procedimiento penal, pero con sujeción a las normas consignadas en el Código Tributario respecto del Delito Tributario, sus elementos constitutivos y la sanción correspondiente.

B) Iniciativa de la Acción Penal.

Señala el artículo 234 del Código Tributario que la Administración Tributaria, en los casos que tome conocimiento de hechos constitutivos de delito, deberá iniciar ante la justicia ordinaria la acción penal. Una vez iniciado el proceso, este se tramitará conforme a las normas de los delitos comunes. En su único párrafo agrega que cuando los hechos constituyen a la vez infracciones (léase Faltas) y Delitos, sin perjuicio de sancionar las Faltas, la Administración Tributaria iniciará la acción penal con respecto a los Delitos Tributarios.

De conformidad con lo anterior solo la Administración Tributaria, y no el ministerio público o un interesado, tienen el derecho a interponer la acción penal en contra de un infractor de un Delito Tributario. Con esta disposición el Código Tributario ha entendido que en estos casos existe un perjuicio fiscal y que el Fisco debe actuar conforme a sus propios intereses. Una vez iniciada la acción penal el proceso judicial se tramitará, conocerá y juzgará de acuerdo a las normas de los delitos comunes, con participación del ministerio público y la Administración Tributaria como parte civil constituida, si esta así lo considera.

C) Traspaso de Penas a los Representantes.

Un aspecto que entendemos violatorio a la Constitución es el indicado en el artículo 235 del Código Tributario, el cual dispone que “cuando se trate de personas jurídicas, sucesiones indivisas y demás entidades colectivas o en el caso de los incapaces, la pena de prisión se ejecutará en las personas de sus representantes.” En efecto, el numeral 14 del artículo 40 de la Constitución es claro al señalar que “nadie es penalmente responsable por el hecho de otro,” de donde se desprende que la responsabilidad penal es propia del que comete una infracción y por tanto solo el infractor es responsable de sus hechos. Nadie puede imponer sanciones penales sobre otra persona que no sea el infractor, ya sean socios, parientes, empleados, representantes o amigos del infractor. Al tratarse de una norma constitucional, esta disposición tiene plena aplicación respecto de los Delitos Tributarios.

Distinto hubiese sido el caso si este artículo 235 se hubiera referido a la responsabilidad personal por un hecho propio de los representantes, es decir en iguales términos que el párrafo del artículo 212 del Código

Tributario, que se refiere a la actuación personal de los representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios de las personas jurídicas, al disponer que “sin perjuicio de la responsabilidad de las personas jurídicas o entidades, sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios podrán ser sancionados por su actuación personal en la infracción.”

En consecuencia, entendemos que el referido artículo 235 del Código Tributario, al contradecir el Principio de Personalidad de las Penas consignado en el numeral 14 del artículo 40 de la Constitución, es nulo de nulidad absoluta.

D) Doble Infracción.

1) Delito Común más Falta o Delito Tributario.

Señala el artículo 245 del Código Tributario que en caso de que en relación con la materia tributaria se incurriere en delitos comunes, previstos y sancionados en la Legislación Penal Común, la responsabilidad por estos se perseguirá independientemente de la que corresponda por infracciones pecuniarias. Aunque este artículo 245 se refiere a “infracciones pecuniarias” se trata de un error material del Código, ya que en primer lugar no existen infracciones pecuniarias, sino sanciones pecuniarias, y en segundo lugar porque lo correcto es perseguir la responsabilidad del delito penal independientemente de la que corresponda por infracciones tributarias. Por lo tanto, donde este artículo 245 expresa “infracciones pecuniarias” debe leerse “infracciones tributarias.”

Podría suceder que una persona, en su intento por defraudar al Fisco, cometa un delito común, como por ejemplo cuando se falsifica un documento con la finalidad de evadir el impuesto. La simple falsificación de un documento, ya sea público o privado, no es un Delito Tributario, sino un delito común. Sin embargo, cuando esa persona utiliza ese documento falso para evadir impuestos entonces puede existir también el Delito Tributario de defraudación fiscal, pues se trata de una simulación, maniobra o engaño para intentar inducir a error al sujeto activo en la determinación de los tributos, con el objeto de producir o facilitar la evasión total o parcial de los mismos. En estos casos existiría

un delito común y un Delito Tributario y de acuerdo con el artículo 245 la responsabilidad por el delito común se perseguirá independientemente “de la que corresponda por infracciones pecuniarias.”

No obstante, este mismo artículo también podría interpretarse en el sentido de que la frase “infracciones pecuniarias” debe leerse como “Faltas Tributarias” y así entender que en aquellos casos en los cuales en relación con la materia tributaria se incurriere en delitos comunes, previstos y sancionados en la Legislación Penal Común, la responsabilidad por estos delitos comunes se perseguirá independientemente de la responsabilidad que corresponda por Faltas Tributarias, pues en muchos casos el Código Tributario asimila la palabra “Infracción” a la de “Falta Tributaria,” igual que lo hacen muchas legislaciones que en materia tributaria solo distinguen entre Infracciones, que son las verdaderas Faltas o Contravenciones Tributarias, y los Delitos Tributarios.

2) Delito Tributario y Falta Tributaria.

Tal y como se indicó podría suceder que una misma persona cometa a la vez una Falta Tributaria y un Delito Tributario. Para estos casos el Código Tributario dispone que las Faltas Tributarias sean conocidas y sancionadas por la Administración Tributaria y que corresponde a los Tribunales Penales Ordinarios, la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los Delitos Tributarios y que mientras cada Falta se sanciona en forma independiente una de otra, en los Delitos Tributarios se aplica el principio de no cúmulo de pena y se sanciona con la pena mayor.

A su vez, el artículo 231 del Código Tributario dispone que el ejercicio de la acción penal por Delitos Tributarios no suspende los procedimientos de aplicación y cumplimiento de las sanciones por infracción (Falta) a que pudiere haber lugar, agregando que “lo que se resuelva en uno de los procedimientos no producirá efecto alguno en el otro, ni tampoco respecto de la sanción aplicada.” En estos casos, por tanto y según el Código Tributario, deberá efectuarse un doble juicio: uno por ante el Fisco y otro por ante el Tribunal Penal, lo que implica a su vez una doble sanción, con sus consecuentes efectos respecto del Principio del *Nom Bis In Idem*,” consagrado en el artículo 69, numeral 5, de la Constitución, que prescribe que “ninguna persona puede ser juzgada dos veces por una misma causa.”

Sobre el “*Nom Bis In Idem*” Villegas expresa que “según dicho principio, no puede haber dos juicios por un mismo hecho, ni, consiguientemente, dos condenas. El *nom bis in idem* emana del principio del debido proceso, el cual resultaría vulnerado si una misma persona pudiera ser perseguida doblemente por un mismo hecho.” (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario)

E) Principios del Derecho Penal.

Por tratarse de infracciones de naturaleza penal, juzgadas y sancionadas conforme al procedimiento penal ordinario, en todo juicio por Delitos Tributarios deben respetarse los Principios del Derecho Penal, tales como la Presunción de Inocencia, la Personalidad de las Penas, el *Nom Bis In Idem*, el Debido Proceso o Tutela Efectiva, la regla de *In Dubio Pro Reo* y otras.

CAPÍTULO V

Normas Generales sobre la Responsabilidad de la Infracción

Toda infracción implica que una persona es responsable por la misma y en virtud de esa responsabilidad se le aplicará una sanción. En el presente capítulo veremos las normas generales sobre la Responsabilidad, es decir cómo comprometen las personas su responsabilidad tributaria o penal por las infracciones que se cometan, sean Faltas o Delitos Tributarios.

A) Responsabilidad Personal del Infractor.

El numeral 14 del artículo 40 de la Constitución establece que “nadie es penalmente responsable por el hecho de otro.” Lo anterior significa que la responsabilidad penal es propia del que comete una infracción y por tanto solo el infractor es responsable de sus propios hechos; esto es, que nadie puede imponer sanciones penales sobre otra persona que no sea el infractor, ya sea socio, pariente, empleado o amigo del infractor. Esta disposición tiene plena aplicación respecto de los Delitos Tributarios que son castigados con penas penales.

Sin embargo, esta norma constitucional sobre el Principio de Personalidad de las Penas solo se refiere a la responsabilidad “penal” por el hecho de otro, no a la responsabilidad administrativa o tributaria. Por lo tanto, nada impide que la ley disponga que un padre o tercero sí puede ser responsable por las Faltas Tributarias que recaen sobre otras personas y que son castigadas por el Fisco con sanciones pecuniarias. En este sentido, debe distinguirse entre simples sanciones administrativas o tributarias, que no se castigan con penas, de aquellas sanciones penales que sí se castigan con penas.

Asimismo, reiteramos que aún cuando la responsabilidad civil o tributaria de un causante sí puede ser transmitida a sus herederos o legatarios, las sanciones penales castigadas con penas por violación

a la ley tributaria penal no se transmiten a los herederos, pues nadie puede ser penalmente responsable por el hecho de otro. En este sentido, el artículo 209 del Código Tributario manifiesta que “responsable de la infracción es el sujeto de la obligación tributaria incumplida, de acuerdo con los términos y en la forma establecida en este Código o en normas especiales”, agregando en su párrafo I que “la responsabilidad por infracción es personal, salvo las excepciones establecidas en este Código.”

Por otra parte el párrafo II del artículo 209 del Código Tributario manifiesta que la responsabilidad por Faltas Tributarias, sancionadas con penas pecuniarias, se transmite a los sucesores del responsable quienes tienen la obligación de efectuar el pago, en un plazo no mayor de 60 días. Sin embargo, esta disposición que permite la transmisión de las sanciones tributarias a los herederos por *mortis causa* puede ser cuestionada desde el punto de vista del Principio de Personalidad de las Penas si se acepta la tesis de que las sanciones tributarias tienen una naturaleza penal, pues nadie puede ser penalmente responsable por el hecho de otro, aunque civilmente sí puede serlo y al parecer también por infracciones administrativas y tributarias.

En este sentido *Galán Ruiz*, en su obra *La Responsabilidad Tributaria*, expresa que “la jurisprudencia y la doctrina administrativa han aplicado el principio de personalidad de la pena para impedir la exigencia de sanciones a los sucesores *mortis causa*.”

B) Responsabilidad de los Representantes.

Dispone el artículo 210 del Código Tributario que cuando un mandatario, representante, administrador o encargado incurriere en infracción será responsable de esta, sin perjuicio de la responsabilidad por sanciones no privativas de libertad, tales como el comiso y la clausura, que deba soportar el representado y de la responsabilidad solidaria de ambos por las sanciones pecuniarias.

Por su parte, el párrafo del artículo 212 del Código Tributario se refiere a la actuación personal de los representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios de las personas jurídicas, al disponer que “sin perjuicio de la responsabilidad de las personas jurídicas o entidades, sus representantes, directores, gerentes, administradores o

mandatarios podrán ser sancionados por su actuación personal en la infracción.”

Este Principio de Personalidad de las Penas tiene gran importancia respecto a los mandatarios, representantes, administradores o encargados, pues el Código Tributario establece que cuando estos incurrieren en infracción serán responsables personalmente de esta. No obstante, este artículo es claro al señalar que la responsabilidad personal del infractor no libera al mandante o representado del comiso, clausura y otras sanciones no privativas de libertad que deba soportar el representado y que tampoco lo libera de la responsabilidad solidaria de ambos por las sanciones pecuniarias que procedan.

De acuerdo con *Galán Ruiz*, en *La Responsabilidad Tributaria*, para que proceda la exigencia de la responsabilidad a los administradores de personas jurídicas se deben cumplir los presupuestos de hecho exigidos en la norma, que son los siguientes:

- 1) Que la sociedad haya cometido una infracción tributaria;
- 2) Que el administrador tuviera tal condición en la sociedad en el momento en que se cometiera la infracción;
- 3) El elemento intencional, es decir existir una conducta culpable o de falta de diligencia del administrador en la comisión del ilícito, siempre que la actuación fuera de su incumbencia; y
- 4) Esa actuación culpable puede ser activa o pasiva, es decir:
 - a) Una conducta activa dirigida a adoptar acuerdos que hagan posibles las infracciones;
 - b) Una conducta pasiva que supone el no realizar los actos de su incumbencia necesarios para cumplir las obligaciones tributarias infringidas; y
 - c) Una conducta permisiva consintiendo el incumplimiento por quienes de ellos dependan.

C) Responsabilidad de los Patronos.

Consagra el artículo 211 del Código Tributario que “los sujetos de las obligaciones tributarias que tengan la calidad de patronos o

empleadores, serán responsables de las sanciones pecuniarias aplicadas a sus dependientes por su actuación como tales.”

Es de notar que este artículo 211 no transmite al patrono la responsabilidad penal de sus empleados por un Delito Tributario cometido por ellos, lo cual sí chocaría con el artículo 40, numeral 14, de la Constitución, sino únicamente las sanciones pecuniarias de índoles administrativas o tributarias, pues si son multas penales tampoco son transmisibles al patrono. Entendemos que para que el patrono pueda ser responsable de las sanciones pecuniarias impuestas a sus empleados, estos últimos deben haber actuado como dependientes y por orden de su patrono, o como dice el artículo 211 “aplicadas a sus dependientes por su actuación como tales.”

D) Personas Jurídicas.

Señala el artículo 212 del Código Tributario que “las personas jurídicas y demás entidades podrán ser sancionadas por Faltas Tributarias sancionadas con sanciones pecuniarias directa o indirectamente, sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física,” lo cual es obvio, pues si una persona moral comete una infracción de Falta Tributaria, que es una infracción administrativa o tributaria, castigada con una sanción pecuniaria, esa persona jurídica, al tener personalidad jurídica propia, es también sujeta de recibir sanciones no penales.

Tal y como explicamos antes, el párrafo del artículo 212 del Código Tributario se refiere a la actuación personal de los representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios de las personas jurídicas, señalando que aún cuando estos actúen a través de sociedades o personas jurídicas estas personas físicas “podrán ser sancionados por su actuación personal en la infracción,” confirmando así el Principio de Personalidad de las Penas que establece que cada uno es penalmente responsable por sus propios hechos.

En efecto, este Principio de Personalidad de las Penas representa gran importancia respecto a las sociedades o asociaciones con capacidad jurídica y al hecho de determinar si actos cometidos a través de una entidad de esta naturaleza pueden afectar penalmente a los funcionarios, accionistas o miembros directivos de las mismas, señalando el artículo 212 del Código Tributario que “sin perjuicio de la responsabilidad

de las personas jurídicas o entidades, sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios podrán ser sancionados por su actuación personal en la infracción.”

E) Coautores, Cómplices y Terceros.

Expresa el artículo 213 del Código Tributario que son también responsables y se les aplicará la misma sanción que al autor principal, sin perjuicio de la graduación que corresponda, las siguientes personas:

1) Los coautores, cómplices o encubridores, considerándose como tales a los que financien, instiguen, auxilien o ayuden de cualquier manera al autor con conocimiento concomitante o posterior a la ejecución de la infracción de tipo delictual, según el caso.

a) El Coautor es aquel sujeto que junto con el autor principal comete la infracción, pretendiendo beneficiarse de la misma y causándole al Estado un perjuicio económico o patrimonial, consistente en evadir total o parcialmente sus impuestos.

b) El Cómplice es aquella persona que ayuda al autor de la infracción a cometerla, de tal manera que sin su ayuda la infracción no se cometería. El cómplice no evade sus propios impuestos, pero ayuda a otros a evadirlos. Esta ayuda se presta antes o al momento de cometerse la infracción, pues de lo contrario se trataría de un encubridor.

c) El Encubridor no interviene en la infracción ni ayuda al autor a cometerla ni evade sus propios impuestos, pero luego de ser cometida la infracción y a sabiendas de lo ocurrido, le presta su auxilio o colaboración al infractor, ya sea ocultando los medios utilizados para cometerla, el producto de la infracción o facilitando la fuga de los infractores.

Cualquier persona que a sabiendas de que se va a cometer una infracción o de que ya se ha cometido, preste su colaboración o contribuya con el autor principal en dicha infracción, ya sea participando directamente en la misma, o prestando el dinero para que se cometa, o prestando equipos o vehículos que faciliten la infracción, o instigando al autor principal para que cometa la infracción o ayudándolo a cometerla, podrá ser considerado como coautor, cómplice o encubridor de la infracción delictual, según sea el caso, y por tanto sujeto de sanciones penales.

2) El que para su provecho adquiera o tenga en su poder, oculte, venda o colabore en la venta o negociación de mercancías, productos u objetos respecto de los cuales sepa o deba saber que se ha cometido una infracción de tipo delictual.

Esta norma tiene mucha relación con el delito de fabricación y comercio clandestino de productos sujetos a impuestos, pues en muchos casos las personas adquieren mercancías, en especial bebidas alcohólicas y derivados del tabaco, que saben son falsificadas o comercializadas sin el debido pago del Impuesto Selectivo al Consumo. En estos casos la ley trata esas personas como cómplices de la infracción y por tanto sujetos de sanciones penales.

Aunque esta disposición del Código Tributario solo se aplica a los tributos internos nacionales, en materia aduanera existe una disposición similar respecto del delito de contrabando.

3) Los terceros que, aun cuando no tuvieren deberes tributarios a su cargo, faciliten, por su culpa o dolo una infracción de tipo delictual.

Cuando tratamos el tema de los responsables solidarios de la obligación tributaria señalamos que respecto de los terceros existía una laguna jurídica, pues ni el Código Tributario ni ninguna ley tributaria análoga definían lo que debe entenderse por “tercero” a los fines impositivos. Sin embargo, nos encontramos disposiciones, como el artículo 50 del Código Tributario, que se refiere a los deberes formales de los terceros, así como el artículo 213 del mismo Código que al referirse a los terceros señala que estos son penalmente responsables cuando faciliten por su culpa o dolo una infracción de tipo delictual.

Por lo tanto, resulta difícil determinar con exactitud si las personas indicadas en el artículo 213 del Código Tributario, es decir a aquellas que incurren en responsabilidad delictual cuando “actuando en el ejercicio de su profesión, participen dolosamente en una infracción de tipo delictual”, son aquellos profesionales que asesoran, los empleados del infractor, las oficinas de auditores, contadores externos u otros. No obstante, parece ser que no se refiere a los “profesionales”, pues estos son sancionados por el artículo 214 del mismo Código.

F) Profesionales.

Establece el artículo 214 del Código Tributario que incurren en responsabilidad los que actuando en el ejercicio de su profesión participen dolosamente en una infracción de tipo delictual, en cualquiera de las formas previstas en el artículo 213, es decir como autores, coautores, cómplices o encubridores.

Para evitar errores de interpretación el mismo Código Tributario se encargó de definir el término “profesionales” para los fines del artículo 214, señalando en su párrafo I que “se consideran profesionales, a los efectos del presente artículo, las personas que por título, oficio o actividad habitual, sean personas especializadas o versadas en materia tributaria,” vale decir todas aquellas personas, ya sean graduadas o no en materia impositiva, que se dediquen al estudio, práctica o asesoría de impuestos, tales como asesores tributarios, contadores, auditores, economistas, asesores financieros y otras personas especialistas o versadas en impuestos.

De acuerdo con el párrafo II del Código Tributario, en adición a la pena que les corresponde por su responsabilidad como coautores, cómplices o encubridores de un Delito Tributario, a esos profesionales también podrá aplicárseles accesoriamente la sanción de inhabilitación para el ejercicio de la profesión por el término que se fije, de acuerdo con la gravedad del hecho.

G) Responsabilidad por Costas, Gastos e Impuestos.

El artículo 215 del Código Tributario establece la responsabilidad solidaria de los autores, coautores, cómplices y encubridores respecto del pago de las costas y gastos procesales incurridos durante el juicio penal en que se les juzgue por la infracción cometida. Esta responsabilidad solidaria para el pago de las costas y gastos del procedimiento penal es independiente de la responsabilidad solidaria que también les corresponde respecto del pago de los respectivos impuestos.

H) Causas Eximentes de la Responsabilidad.

El artículo 216 del Código Tributario menciona tres causas que excluyen la responsabilidad del infractor respecto de la infracción

cometida, es decir que aún cuando exista la infracción esta no puede castigarse. Estas causas son las siguientes:

1) La Incapacidad Absoluta cuando se carece de Representante Legal o Judicial.

Cuando un incapaz, como un niño o un enajenado mental, carece de un representante legal o judicial que cumpla con las obligaciones y deberes formales que corresponden a éste, la ley entiende que ese incapaz no debe sufrir las consecuencias sancionatorias de un acto o hecho del cual no tiene control y por tanto la ley lo libera, no de su responsabilidad de pagar el impuesto adeudado, sino de cualquier responsabilidad por infracciones tributarias.

Sin embargo, la ley no establece expresamente qué hacer en aquellos casos en que el incapaz sí tenga un representante legal o judicial y se cometa una infracción tributaria, como por ejemplo una omisión en declarar o un pago tardío. En estos casos surge la inquietud de determinar quién debe ser el responsable de la infracción, si el representante o el representado, surgiendo las siguientes teorías:

a) El representado debe sufrir las sanciones pecuniarias, pero puede accionar civilmente en contra de su representante;

b) El representante siempre será personalmente responsable por la comisión de Delitos Tributarios, pues las penas son personales; y

c) El representado está siempre exento de responsabilidad por infracción.

Quizás en estos casos tenga aplicación el artículo 210 del Código Tributario que prescribe que cuando un mandatario, representante, administrador o encargado incurriere en infracción será responsable de ésta, sin perjuicio de la responsabilidad por sanciones no privativas de libertad, tales como el comiso y la clausura, que deba soportar el representado y de la responsabilidad solidaria de ambos por las sanciones pecuniarias.

2) La Fuerza Mayor y el Caso Fortuito.

Según *Sánchez*, en su obra *Derecho Tributario*, por caso fortuito o fuerza mayor "debe entenderse el acontecimiento que está fuera del

dominio de la voluntad, pues no puede preverse o aún previéndolo no se puede evitar, que impide a una persona cumplir con la conducta debida conforme a la ley o una obligación, originando con ello un daño.”

En este sentido, aún cuando una persona le ocasione un daño o perjuicio al Fisco, como por ejemplo aquél que se deriva de no cumplir oportunamente con la obligación tributaria o los deberes formales, tal acontecimiento no debe conllevar a una sanción de ninguna índole, ya sean recargos, intereses o multas si el incumplidor demuestra que ha incumplido debido a casos de fuerza mayor o casos fortuitos que han impedido el cumplimiento oportuno de los mismos.

3) El Error Excusable en cuanto al Hecho que Constituye el Delito Tributario (por desconocimiento, etc.)

No es cierto que en la realidad el Principio de Presunción del Conocimiento de la Ley se manifieste como algo verdadero en todos los casos, más aún tratándose de asuntos tan específicos y constantemente actualizados como son las normas tributarias. Por eso el Código Tributario ha querido ser práctico y prever que no todos conocemos la ley tributaria y sus infracciones, consignando que constituye un Error Excusable o cause eximente de responsabilidad penal cualquier hecho que constituyendo una infracción de tipo penal tributaria, el infractor demuestre que no tenía conocimiento de que ese hecho real y efectivamente constituía un delito.

El Código Tributario no hace distinción acerca de si estas tres causas de exclusión de la responsabilidad se refieren tanto a las Faltas Tributarias como a los Delitos Tributarios. Solo el numeral 3 del artículo 216 se refiere exclusivamente a los Delitos Tributarios. Por lo tanto, nadie debe distinguir donde la ley no distingue, debiendo concluir que esta exclusión de responsabilidad contenida en los numerales 1 y 2 antes indicados, se refiere a ambos tipos de infracciones, sean Faltas o Delitos.

Sin embargo, esta exclusión de responsabilidad por infracción no implica una exclusión o exención de la obligación tributaria adeudada. En efecto, aún cuando el infractor se libere de su responsabilidad por la infracción cometida, este sigue siendo deudor del Fisco por los tributos generados y no pagados, debiendo cumplir con su obligación fiscal, es decir con el pago de los tributos adeudados.

4) Interpretación Confusa de la Ley.

Aunque la ley no lo dice, siempre hemos considerado como una causa eximente de responsabilidad, o tal vez una causa de inexistencia de la infracción, si se quiere, el hecho de que ante una ley confusa o ambigua puedan existir distintos criterios interpretativos sobre la aplicación de la ley, en el cual, ante la falta de instrucción o aclaración por parte del Fisco, el sujeto pasivo la aplica de una manera que en principio luce lógica y razonable, pero luego el Fisco entiende que la norma legal ha sido mal aplicada, impugnando la omisión o la acción de los actos o hechos, persiguiendo el tributo y encima de todo aplicando sanciones.

Sobre este particular son oportunas las palabras de *Giuliani Fonrouge y Navarrine* en su libro comentado Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, cuando afirman que “si algo pudiera decirse con carácter general es, únicamente, que el error excusable requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto; si la persona procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión, no se le puede condenar.”

Asimismo *Rossey*, en su obra *El Delito Fiscal*, expresa que “el error de derecho, como error de prohibición, seguirá operando como circunstancia excluyente de la responsabilidad. El error de derecho basado en una laguna normativa o en una equívoca doctrina administrativa o jurisprudencial seguirá produciendo sus efectos en orden a excluir la sanción correspondiente.”

5) El Arrepentimiento y Enmienda.

No se trata aquí del simple arrepentimiento antes de cometerse el acto ilícito, sino de determinar si debe ser castigado un infractor que comete una infracción de Delito Tributario, pero luego se arrepiente de cometerla y enmienda o rectifica su actitud delictiva. Por ejemplo cuando un contribuyente presenta una declaración jurada de impuestos falsa o producto de simulaciones y maniobras, pero antes de que el Fisco detecte el ilícito esa persona decide de manera voluntaria y unilateral, corregir su situación fiscal mediante una declaración rectificativa, pagando todos los impuestos, recargos e intereses.

A nuestro entender, si bien es cierto que en este caso llegó a nacer un ilícito tributario consumado, también es cierto que en definitivas el Fisco no llegó a sufrir un perjuicio económico, pues además de los impuestos adeudados se pagaron recargos e intereses indemnizatorios, y el contribuyente no obtuvo un beneficio fiscal. Por lo tanto, existiendo la posibilidad de rectificar voluntariamente, el arrepentimiento unilateral, voluntario y antes de ser detectado por el Fisco, conjuntamente con el pago de los tributos adeudados y las sanciones pecuniarias procedentes, es a nuestro entender una causa eximente de la responsabilidad penal de naturaleza tributaria, pues el daño al Fisco y a la sociedad ha sido resarcido.

CAPÍTULO VI

Normas Generales sobre las Sanciones Tributarias

Sección I

Clasificación de las Infracciones y Competencia

A) Clasificación de las Sanciones Tributarias.

El artículo 221 del Código Tributario establece todas las sanciones que pueden ser aplicables a las infracciones tributarias, ya sean Faltas o Delitos Tributarios, y son las siguientes:

- a) Privación de libertad.
- b) Recargos, intereses y otras sanciones pecuniarias.
- c) Comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.
- d) Clausura de establecimiento.
- e) Suspensión y destitución de cargo público.
- f) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
- g) Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.
- h) Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

Todas las sanciones anteriores podemos resumirlas en tres grupos que nos ayudarán a estudiar mejor las mismas. Sobre todo en el ámbito de la competencia del órgano para aplicarlas:

1) 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.

2) Privativas de Derechos.

Que 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.

Debido a graves confusiones y contradicciones planteadas en las disposiciones del Código Tributario se discute 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, según veremos más adelante.

3) Pecuniarias.

Cuando hablamos de sanciones pecuniarias nos referimos a aquellas sanciones que tienen como objeto una cantidad de dinero, dentro de las cuales se citan las siguientes:

- a) Recargos.
- b) Intereses.
- c) Multas.

B) Competencia del Fisco para Sancionar Faltas Tributarias.

El artículo 218 del Código Tributario establece 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." No obstante, y aunque esta disposición se refiera al artículo 205, lo correcto es referirse a los artículos 69 y siguientes del Código Tributario que son los artículos que se refieren al procedimiento administrativo de aplicación de sanciones por Faltas Tributarias.

Tanto el artículo 218 como los artículos 69 a 79 del Código Tributario señalan que las sanciones por Faltas Tributarias 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.

Cuando estudiamos la Facultad Sancionatoria de la Administración Tributaria indicamos que nuestra Constitución permite a la Administración Pública, dentro de la cual se encuentra la Administración Tributaria, imponer sanciones que no conlleven privación de libertad. En efecto, establece el numeral 17 del artículo 40 de la Constitución 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 que implica que si bien el Fisco puede 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.

Sin embargo, el problema que se presenta es determinar con exactitud cuáles de todas las sanciones indicadas en el mencionado artículo 221 del Código Tributario pueden ser impuestas por la Administración Tributaria en un juicio administrativo por Faltas Tributarias y cuáles solo pueden ser aplicadas por los tribunales en un juicio penal, así como determinar si con la actual Constitución el Fisco puede juzgar e imponer sanciones a los particulares, mediante un juicio independiente e imparcial que garantice el debido proceso.

Sección II

Sanciones que Puede Aplicar el Fisco

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,” lo que autoriza a la Administración Pública a imponer sanciones administrativas o tributarias a los particulares, que nunca pueden referirse a privación de libertad. Sin embargo, el artículo 69, numeral 10, de la misma, consagra que las “normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.”

Lo anterior deja claro que si bien la Administración Pública, y dentro de ella la Administración Tributaria, pueden imponer sanciones administrativas y tributarias, deben hacerlo respetando las normas del debido proceso que exigen que el juez u órgano sancionador sea independiente e imparcial de aquél que persigue castigar al infractor, haciéndose imprescindible la conformación de un Tribunal Administrativo o Fiscal, dentro del ámbito administrativo, que conozca, juzgue y sancione las infracciones por Faltas Tributarias. No obstante, y sujeto a lo antes dicho, que trataremos más adelante con más detalles, conviene explicar el contenido actual de nuestro Código Tributario que le otorga al Fisco una Potestad Sancionatoria.

El artículo 221 del Código Tributario señala las sanciones aplicables a las infracciones tributarias. Sin embargo, ninguna disposición del Código Tributario distingue entre 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 y cuáles de estas sanciones solo pueden ser aplicadas por los tribunales penales ordinarios cuando se trate de un Delito Tributario.

Es importante tener presente que si bien el artículo 3, párrafo III, del Código Tributario permite recurrir a la analogía y al derecho supletorio cuando no existan disposiciones expresas en el Código Tributario para la solución de un caso, esta misma disposición legal es clara al señalar

“con excepción de las sanciones represivas, las cuales serán únicamente las previstas expresamente en la presente ley.”

A) Criterio de Solo Sanciones Pecuniarias.

Un primer criterio sostiene que como el Fisco solamente tiene capacidad jurídica para sancionar las Faltas Tributarias, solo puede imponer sanciones pecuniarias a los infractores y en tal sentido la Administración Tributaria no tiene derecho ni competencia para aplicar otros tipos de sanciones contempladas en el Código Tributario, vale decir las privativas de libertad y las privativas de derechos, como son las siguientes:

- 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.

Por lo tanto, según este criterio, el Fisco solamente tendría competencia para aplicar las siguientes sanciones pecuniarias, es decir las siguientes:

- a) Recargos;
- b) Intereses Indemnizatorio; y
- c) Multas administrativas, no penales.

Este criterio se sustenta principalmente en la Constitución de la República y en artículos del Código Tributario, afirmando lo siguiente:

- 1) Las sanciones no pecuniarias o privativas de derechos constituyen sanciones que afectan directa o indirectamente derechos constitucionales del hombre, como son el derecho a la propiedad

privada (comiso de bienes), 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.

2) El artículo 69 del Código Tributario señala que “las infracciones consistentes en sanciones pecuniarias serán conocidas y sancionadas por el órgano competente de la Administración Tributaria”, dando a entender que de todas las sanciones indicadas en el artículo 221 del Código Tributario, antes indicadas, la Administración Tributaria solo tiene competencia para aplicar sanciones pecuniarias y no otro tipo de sanción.

3) El artículo 205 del Código Tributario establece que constituyen Faltas Tributarias sancionadas pecuniariamente las siguientes: La evasión tributaria que no constituye defraudación, la mora y los incumplimientos de los deberes formales, que son las únicas infracciones que conoce, juzga y sanciona el Fisco.

4) En el Código Tributario las sanciones privativas de derechos o no pecuniarias solo aparecen tipificadas y cuantificadas 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, que de manera expresa establecen sanciones como:

- a) Privación de libertad.
- b) Comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.
- c) Clausura de establecimiento.
- d) Suspensión y destitución de cargo público.
- e) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
- f) Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.
- g) Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

5) Solo en los Delitos Tributarios aparece con precisión el tiempo que debe durar cada sanción privativa de derechos o no pecuniarias, lo cual no sucede en las infracciones por Faltas Tributarias.

6) La tipicidad es fundamental en el ilícito tributario o penal, pues no puede haber infracción ni sanción sin una ley previa que las establezca. Sin embargo, con respecto a las Faltas Tributarias en ninguna parte del Código Tributario se indica con exactitud cuándo proceden las sanciones privativas de derechos o no pecuniarias y por qué tiempo deben aplicarse, lo cual sí ocurre en el caso de los Delitos Tributarios.

Si la anterior interpretación es correcta entonces habría que afirmar que la Administración Tributaria solo está facultada para aplicar sanciones pecuniarias como recargos por mora, intereses indemnizatorios y multas por Faltas Tributarias y nunca sanciones privativas de derechos ni privativas de libertad. Aunque en teoría el interés indemnizatorio no es una sanción, sino una compensación al Fisco por el uso indebido del dinero, el Código los trata como sanción. En este sentido y si esta teoría es correcta, no sería competencia del Fisco, sino solo de los tribunales judiciales penales, aplicar todas las demás sanciones indicadas en el artículo 221, vale decir:

- a) Privación de libertad.
- b) Multas Penales.
- c) Comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.
- d) Clausura de establecimiento.
- e) Suspensión y destitución de cargo público.
- f) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones.
- g) Pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.
- h) Cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

B) Criterio Todas las Sanciones, Menos Privación de Libertad.

Este criterio se basa en la idea de que la Administración Tributaria tiene derecho y competencia para aplicar por vía administrativa y sin intervención judicial todas las sanciones contempladas en el artículo 221 del Código Tributario, vale decir las sanciones pecuniarias y las

privativas de derechos, con excepción de las sanciones privativas de libertad que deben ser impuestas por los tribunales penales, pues el artículo 69 de la Constitución le prohíbe aplicar este último tipo de sanciones.

Esta tesis se fundamenta en que aunque de manera expresa el Código Tributario no lo diga, en dicho Código aparecen algunas disposiciones que dan cabida a la posibilidad de que el Fisco pueda, además de aplicar sanciones pecuniarias, imponer sanciones privativas de derechos, tales como la clausura de establecimientos, suspensión de concesiones o privilegios o suspensión del ejercicio de actividades, por las siguientes razones:

1) Artículo 250. Este artículo del Código Tributario consigna que “la infracción por Evasión Tributaria 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.” Es decir, que esta disposición, además de sancionar con una multa la Evasión Tributaria, señala que esta multa se aplicará “sin perjuicio de la sanción de clausura, si hubiere lugar.” No obstante, es preciso indicar que este artículo 250 del Código Tributario presenta las siguientes incongruencias:

a) En ninguna parte de ese artículo 250 ni de otras del Código Tributario se dice cuándo hay lugar a la sanción de clausura en casos de Faltas Tributarias;

b) No establece por qué tiempo puede ordenarse la clausura, lo cual no solo arroja incertidumbre, sino que en tal caso, de aplicarse una sanción sin fundamento ni soporte jurídico y ante la inexactitud de la ley, se estarían violando los Principios de Legalidad y Tipicidad; y

c) No dice quién debe aplicar esta sanción, si el Fisco o el Tribunal, ni si la misma solo procede cuando se trate de Falta o de Delito.

2) Artículo 257. Refiriéndose a la infracción por incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros, que es una Falta Tributaria sancionada por la Administración Tributaria, el artículo 257 del Código Tributario señala 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.”

No obstante, al igual que en el caso anterior, este artículo 257 del Código Tributario presenta graves incongruencias que surgen de los siguientes aspectos:

a) Siendo el incumplimiento de los deberes formales una Falta Tributaria, conocida y sancionada por la Administración Tributaria, ha querido el párrafo I del artículo 257 señalar que también en estos casos corresponde al Fisco aplicar 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?

b) Cuando se habla de “sanciones accesorias” a qué se está refiriendo: A sanciones accesorias que puede aplicar el Fisco o a sanciones accesorias que puede aplicar el tribunal o a sanciones accesorias que pueden aplicar ambos?

c) Puede el Fisco aplicar “circunstancias agravantes” en caso de Faltas Tributarias o las circunstancias agravantes solo se aplican en un juicio penal por Delitos Tributarios?

3) Artículo 69. Cuándo el artículo 69 del Código Tributario consagra que “las infracciones consistentes en sanciones pecuniarias serán conocidas y sancionadas por el órgano competente de la Administración Tributaria”, se trata de una disposición enunciativa, que no es excluyente respecto de otras sanciones, pues lo que verdaderamente ha querido decir este artículo que es al Fisco a quien le compete aplicar sanciones pecuniarias, sin perjuicio de otras sanciones que no sean privativas de libertad.

C) Nuestra Opinión.

Para determinar cual de los dos criterios anteriores es el correcto y en este sentido delimitar las atribuciones y competencias de la Administración Tributaria y los tribunales para aplicar las sanciones previstas en el artículo 221 del Código Tributario, es preciso tomar en cuenta los siguientes aspectos:

1) Determinar si de acuerdo con la ley actual vigente en la República Dominicana, vale decir el Código Tributario, las sanciones que se indican a continuación son de naturaleza administrativa o penal

y en tal caso determinar si la Administración Tributaria tiene o no facultad para imponer este tipo de sanciones privativas de derechos o no pecuniarias:

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.

2) En caso de que se concluya en el sentido de que el Fisco tiene facultad legal para imponer sanciones privativas de derechos o no pecuniarias, determinar lo siguiente:

a) En cuáles casos proceden; y

b) Por qué tiempo proceden.

3) Si se concluye afirmando que la Administración Tributaria tiene facultad legal para aplicar sanciones privativas de derechos o no pecuniarias, qué procedimiento debe seguirse:

a) El procedimiento de aplicación de sanciones administrativas señalado en el artículo 69 del Código Tributario;

b) Solicitar la autorización de un juez para ordenarlas; o

c) Determinar los recursos disponibles contra esas sanciones.

4) En caso de que se concluya en el sentido de que el Código Tributario real y efectivamente le otorga al Fisco la facultad de imponer sanciones no pecuniarias o privativas de derechos, determinar la constitucionalidad o no de esta disposición, en especial determinar si se trata de sanciones administrativas, tributarias o penales y en atención al artículo 69, numeral 10, de la Constitución que establece que "las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas."

Por nuestra parte y luego de analizar con detalles el Código Tributario y los diferentes aspectos que se relacionan con las infracciones y sanciones tributarias, entendemos lo siguiente:

1) En ninguna parte el Código Tributario le otorga de manera expresa a la Administración Tributaria la facultad de imponer sanciones no pecuniarias o privativas de derechos, tales como el Comiso, Clausura de Establecimiento, Suspensión y Destitución de Cargo Público (excepto de sus propios empleados), Inhabilitación para el Ejercicio de Oficios y Profesiones, Pérdida de Concesiones, Privilegios, Franquicias e Incentivos ni Cancelación de Licencias, Permisos e Inscripción en Registros Públicos.

2) En ninguna parte el Código Tributario le otorga al Fisco de manera tácita la potestad de imponer sanciones no pecuniarias o privativas de derechos, como las antes indicadas, además de que el otorgamiento de competencia para aplicar sanciones sería muy cuestionable, por violentar los Principios de Legalidad, Tipicidad y Debido Proceso.

3) El único artículo que se refiere a la competencia del Fisco para conocer e imponer sanciones es el artículo 69 del Código Tributario y este señala, de manera clara y contundente, que “las infracciones consistentes en sanciones pecuniarias serán conocidas y sancionadas por el órgano competente de la Administración Tributaria”, dando a entender que el Fisco solo tiene competencia para aplicar sanciones pecuniarias y no otro tipo de sanciones, como serían las no pecuniarias o las privativas de libertad.

4) Las sanciones no pecuniarias o privativas de derechos, antes indicadas, constituyen sanciones de naturaleza penal, no administrativas, y por tanto corresponde a los tribunales y no a la Administración Tributaria aplicar las mismas.

5) Las sanciones no pecuniarias o privativas de derechos solo aparecen tipificadas y cuantificadas 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, que de manera expresa establecen estas sanciones y el tiempo que debe durar cada sanción, lo cual no sucede en las infracciones por Faltas Tributarias que son conocidas por el Fisco.

6) El artículo 205 del Código Tributario, al señalar una por una cuáles son las Faltas Tributarias, establece que “constituyen Faltas Tributarias sancionadas pecuniariamente las siguientes:

a) La evasión tributaria que no constituye defraudación.

b) La mora.

c) El incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros.

d) El incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria.

e) El incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos, ajenos a la Administración Tributaria.”

Lo anterior significa que el artículo 205 del Código Tributario es claro al señalar que todas 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 otro tipo de sanción no pecuniaria o privativas de derechos, como son las sanciones de Clausura de Local, Suspensión de Privilegios o Actividades, etc. Además, debe tenerse presente que una Falta Tributaria puede ser un elemento integrante de otra infracción, ya sea de otra Falta o de un 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.

7) Independientemente de su validez constitucional, como veremos más abajo, los Principios de Legalidad y Tipicidad exigen que la ley establezca de manera clara, no solo que el Fisco tendría competencia para conocer de otras sanciones no pecuniarias o privativas de derechos, tales como el Comiso, Clausura de Establecimiento, Suspensión y Destitución de Cargo Público, Inhabilitación para el Ejercicio de Oficios y Profesiones, Pérdida de Concesiones, Privilegios, Franquicias e Incentivos ni Cancelación de Licencias, Permisos e Inscripción en Registros Públicos, sino que además la ley debe señalar los casos específicos en que estas sanciones proceden y el tiempo que debe durar la sanción. Sin embargo, con respecto a las Faltas Tributarias notamos las siguientes ambigüedades:

a) En ningún momento la ley establece que el Fisco tiene competencia para aplicar tales sanciones;

b) En ningún momento, con excepción de los casos de Delitos Tributarios conocidos por los tribunales, la ley señala los supuestos casos de Faltas Tributarias en los cuales pueden aplicarse estas sanciones; y,

c) En ningún momento, con excepción de los casos de Delitos Tributarios conocidos por los tribunales, la ley señala el tiempo que debe durar cada una de estas sanciones.

8) Las sanciones no pecuniarias o privativas de derechos señaladas en el Código Tributario constituyen sanciones que afectan directa o indirectamente derechos constitucionales del hombre, tales como el derecho a la propiedad en el caso del Comiso de bienes, el derecho al trabajo en el caso de Suspensión de Oficios o Actividades, el derecho al trabajo y a la libre empresa en el caso de la Clausura de Establecimientos, y por tanto estos derechos solamente pueden ceder o ser limitados mediante una orden o sentencia jurisdiccional.

9) El artículo 197 del Código Tributario señala que “constituye infracción toda forma de incumplimiento de obligaciones tributarias tipificada y sancionada con arreglo a lo dispuesto en este Código”, de donde se desprende con claridad que es en la ley donde debe tipificarse la conducta ilícita y la sanción correspondiente que debe aplicarse a cada infracción.

10) Otorgarle al Fisco la potestad de aplicar sanciones no pecuniarias o privativas de derechos que solo aparecen tipificadas y cuantificadas 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, sería violentar los Principios de Legalidad y Tipicidad que caracterizan el ilícito.

11) Con respecto a la constitucionalidad, si bien es cierto que el numeral 17 del artículo 40 de la Constitución señala que en el ejercicio de la potestad sancionadora establecida por las leyes, la Administración Pública puede imponer sanciones que de forma directa o subsidiaria no impliquen privación de libertad,” el artículo 69, numeral 10 de esa misma Constitución establece que “las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas” y en

su numeral 2 este mismo artículo dispone que toda persona tiene “el derecho a ser oída, dentro de un plazo razonable y por una jurisdicción competente, independiente e imparcial, establecida con anterioridad por la ley.” Sin embargo, cuando el Fisco impone sanciones no actúa como una jurisdicción “independiente e imparcial,” sino como parte acusadora y juez, violando las normas del debido proceso.

12) Distinto es el caso de la Coacción Administrativa, que no es una sanción, sino un medio puesto por la ley al alcance de la Administración para forzar a los particulares a cumplir con sus deberes legales.

13) Es cierto que existen muchas legislaciones que le conceden al Fisco competencia para aplicar estas sanciones y otras que exigen que estas sanciones solo sean aplicadas por los tribunales. Cada país es libre para elegir su propia legislación tributaria. Sin embargo, en lo que todos están de acuerdo es que solo la ley puede otorgar esta facultad y siempre que no contradiga las normas constitucionales, de donde se desprende que la respuesta a nuestras interrogantes se resumen en dos preguntas:

a) Le ha otorgado el Código Tributario competencia al Fisco para aplicar las sanciones antes señaladas?

b) En caso positivo, sería inconstitucional esa atribución de competencia, bajo el fundamento de que se viola el debido proceso y de que solo los tribunales tienen potestad para aplicar ese tipo de sanciones no pecuniarias o privativas de derechos?

Por nuestra parte reiteramos nuestro criterio de que con la legislación actual, plasmada en el Código Tributario, la Administración Tributaria solo puede imponer sanciones pecuniarias de naturaleza administrativa, conforme a los artículos 69 y 205 del Código Tributario, y que compete únicamente a los tribunales judiciales imponer las demás sanciones no pecuniarias o privativas de derechos indicadas en el artículo 221 del Código Tributario, es decir imponer cualquier sanción que implique privación de libertad física y privación de derechos constitucionales, sin perjuicio de lo ya expresado sobre el debido proceso de ley.

Pero no obstante nuestro criterio el Fisco dominicano entiende que la ley sí le ha otorgado facultad para aplicar todas las sanciones indicadas en el artículo 221 del Código Tributario, antes señaladas, actuando como juez y parte en el proceso, con excepción de las sanciones privativas de

libertad, y por eso dictó la Norma General No.23 sobre procedimiento de Clausura de Establecimientos por decisión propia y sin intervención judicial, y además de que procede constantemente, por decisión propia, a la Suspensión de Actividades de los particulares, bloqueando los números de comprobantes fiscales.

Como la ley no le dio al Fisco la potestad de Clausurar Establecimientos y por tanto el Código Tributario no establece expresamente esta potestad ni el tiempo que esta clausura debe durar, la Dirección General de Impuestos Internos decidió emitir su propia Norma General No.23 en la cual señala los casos en los cuales se procederá a Clausurar Locales y el tiempo que debe durar esta Clausura. Todo por la vía administrativa de una Norma General, en lo que entendemos constituye una violación a la Potestad reglamentaria del Presidente de la República y a los Principios constitucionales de Legalidad y Tipicidad.

Raijer, citado por *Carranza*, refiriéndose a la Argentina, donde expresamente el artículo 40 de la Ley No.11,683 le otorga al Fisco la facultad de aplicar multas, clausura y suspensión de matrícula, lo que no sucede en República Dominicana, afirma lo siguiente: "Que la clausura sea impuesta de forma automática o inmediata respecto de establecimientos comerciales o industriales, efectivizándose por inspectores fiscales con la sola confección de un acta de comprobación, determinaba que tales procedimientos, al ser realizados por simples funcionarios o agentes administrativos, sin posibilidad de previo control judicial, violan la Constitución Nacional y se apartan asimismo de la Doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, desconociendo garantías básicas, lo que implica un retroceso del Derecho Tributario Administrativo, en especial, y del sistema jurídico en general. La aplicación de una pena de la gravedad de la clausura, por funcionarios del Poder Ejecutivo (DGI), sin ningún control previo del Poder Judicial, constituye también un atentado a la división de los poderes que sustenta nuestro sistema republicano de gobierno." (Derecho Tributario de la Teoría a la Práctica)

Por otra parte el problema también se presenta respecto de los recursos que estarían disponibles cuando al Fisco se le otorga la facultad de aplicar sanciones como la Clausura de Establecimientos o Suspensión de Actividades y las garantías constitucionales. En efecto, creyendo que la ley faculta a la Dirección General de Impuestos Internos a cerrar

establecimientos comerciales sin previa orden o autorización judicial, esta entidad 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 en la parte de esta obra que se refiere a la Potestad Sancionatoria de la Administración Tributaria.

De acuerdo con esta Norma General No.23, de la DGII, el término de la clausura es de pocos días, dependiendo de la razón del cierre, que siempre se refiere a infracciones por incumplimiento de deberes formales. El término de la clausura temporal es de 3 a 5 días, el cual puede aumentarse hasta un máximo de 10 días hábiles.

Dispone el artículo 79 del Código Tributario que en contra de las resoluciones del órgano de la Administración Tributaria correspondiente que imponga las sanciones, podrá interponerse el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo. Sin embargo, en la práctica resulta absurdo interponer un recurso contencioso tributario cuyo conocimiento y decisión puede llevar varios meses, en contra de una sanción que dura pocos días, a menos que la ley disponga o el tribunal decida que en estos casos la simple interposición de un recurso es suspensiva de la ejecución de la sanción. De otra forma el recurso carecería de sentido, pues el daño ya estaría causado y resultaría imposible de subsanar o revertir, con lo cual queda en evidencia la inconstitucionalidad de una medida como esta por no ofrecer garantías a los particulares, procediendo entonces un Recurso de Amparo Constitucional en el cual se ordene la inmediata suspensión de la ejecución de la sanción hasta que intervenga sentencia del tribunal, pero que también dura varios días en conocerse.

No obstante, ante un hecho abusivo e ilegal del Fisco procede una demanda en daños y perjuicios contra el Fisco y sus funcionarios, pues debemos recordar que el artículo 148 de la Constitución establece 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.”

Finalmente recomendamos ampliar este tema respecto de las sanciones de Clausura de Establecimientos y Suspensión de Actividades, para lo cual nos remitimos en esta misma obra a las secciones dedicadas a la Clausura de Locales y Suspensión de Actividades en el capítulo

referente a la Facultad de la Administración Tributaria de Aplicar Coacción Administrativa, así como a la Facultad Sancionatoria de la Administración Tributaria.

Sección III

Procedimiento de Sanciones por Faltas Tributarias

A) Debido Proceso.

En razón de que el procedimiento para aplicar las sanciones por Faltas Tributarias ya fue estudiado en el capítulo referente a la Potestad Sancionatoria de la Administración Tributaria, conforme a los artículos del 69 al 79 del Código Tributario, nos remitimos al mismo para una mayor ampliación del estudio, recordando que el artículo 79 del Código Tributario señala que en contra de las resoluciones de la Administración Tributaria que aplica sanciones, podrá interponerse el Recurso Contencioso Tributario ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

No obstante, recordamos que el artículo 69, literal j), de la Constitución establece textualmente que las “normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas,” con lo cual queda claro que si bien la Administración Pública tiene facultad para imponer sanciones, esta debe respetar las normas constitucionales del debido proceso, que implica independencia e imparcialidad del órgano sancionador respecto a las partes en el proceso.

Sin embargo, los artículos 69 y siguientes del Código Tributario, que establecen el procedimiento sancionador administrativo que debe llevar a cabo la Administración Tributaria, convierten al Fisco en juez y parte en este proceso, pues es el Fisco quien persigue al infractor y su sanción y a la vez quien conoce, juzga y sanciona al infractor, con un total quebrantamiento de las normas del debido proceso de ley exigido por la Constitución, lo cual convierte en inconstitucional y nulo estos procesos sancionatorios. No obstante, y hasta que nuestra Suprema Corte de Justicia o el Tribunal Constitucional se pronuncien sobre este asunto, debemos estudiar el mismo tal y como aparece en nuestro Código Tributario.

B) Prescripción por Faltas Tributarias.

1) Normas Generales.

De acuerdo al 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.” Sin embargo, aunque este artículo se refiere a la “aplicación de sanciones por infracciones” lo correcto es leer la “aplicación de sanciones por Faltas Tributarias”, pues el artículo 227 del mismo Código Tributario se refiere al plazo de prescripción por Delitos Tributarios.

En este sentido, el término que tiene la Administración Tributaria para perseguir la aplicación de sanciones por Faltas Tributarias es de 3 años, contados a partir del momento en que se cometió la infracción. Esta disposición del artículo 226 está en consonancia con el artículo 21, literal b), del mismo Código Tributario, que dispone que “prescriben a los tres años “las acciones por violación a este Código o a las leyes tributarias.”

Es importante señalar que estas disposiciones de los artículos 21, literal b), y 226 del Código Tributario, al referirse a la prescripción de la acción del Fisco para perseguir las sanciones por Faltas Tributarias, las cuales no son sanciones penales, sino administrativas o tributarias, no encuentran contradicción con el artículo 45 del Código de Procedimiento Penal (Ley No.76-02, del 2 de julio del año 2002), que establece que “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 10 años ni ser inferior a 3; y, 2) Al vencimiento del plazo de 1 año cuando se trate de infracciones sancionadas con penas no privativas de libertad o penas de arresto.

2) Infracción de Carácter Continuo.

Establece el párrafo I del artículo 226 que “si la infracción fuere de carácter continuo, el término comenzará a correr a partir del día siguiente en que hubiere cesado de cometerse la infracción.”

3) Intereses Moratorios.

El párrafo II del artículo 226 del Código Tributario señala que en el mismo plazo de 3 años prescribirán los intereses moratorios por el no pago oportuno de las sanciones pecuniarias.

4) Interrupción de la Prescripción.

Señala el artículo 228 del Código Tributario que la prescripción de la acción sancionatoria por Faltas Tributarias se interrumpe en los siguientes casos:

a) Por la comisión de una nueva Falta Tributaria. El nuevo término comenzará a correr desde la fecha en que tuvo lugar la nueva Falta;

b) Por la notificación de la resolución o sentencia que imponga o confirme la sanción;

c) Desde que intervenga requerimiento administrativo o judicial exigiendo el cumplimiento de las sanciones; y

d) Por el reconocimiento expreso o tácito de la infracción por parte del autor.

En su único párrafo este artículo 228 agrega que “la interrupción opera separadamente para cada uno de los partícipes de la infracción.”

5) Suspensión de la Prescripción.

Establece el artículo 229 del Código Tributario que en el procedimiento administrativo para la aplicación de sanciones, consignado en los artículos 69 y siguientes del Código Tributario, la prescripción de la acción para perseguir la aplicación de sanciones por Faltas Tributarias se suspenderá hasta que recaiga resolución firme.

C) Ejecución de la Sanción.

Señala el artículo 230 del Código Tributario que cuando “la ejecución de la sanción requiera la intervención de otros órganos administrativos o jurisdiccionales, la Administración Tributaria deberá iniciar los

procedimientos respectivos dentro del mismo término del artículo 225 de este Código.”

Sin embargo, por un error material este artículo 230 se refiere a “iniciar los procedimientos respectivos dentro del mismo término del artículo 225 de este Código,” cuando en realidad el artículo 225 no establece término, sino que se refiere al interés moratorio que debe aplicarse a la sanción pecuniaria no pagada en la fecha establecida. Lo correcto es referirse al término de 3 años consignado en el artículo 226, el cual consagra que “la acción para perseguir la aplicación de sanciones por infracciones, así como para hacerlas cumplir, prescribe en el término de 3 años, contados desde que se cometió la infracción.”

Sección IV

Competencia de los Tribunales para Sancionar Delitos Tributarios

De conformidad con el artículo 204 del Código Tributario constituyen Delitos Tributarios las siguientes infracciones:

- 1) La Defraudación Tributaria;
- 2) La Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Sujetos a Impuestos; y
- 3) La Fabricación y Falsificación de Especies o Valores Fiscales.

Sin embargo, el artículo 244 del mismo Código agrega el Delito de Perjurio, indicando 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.

Establece el artículo 219 del Código Tributario que “corresponde a los Tribunales Penales Ordinarios, la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los Delitos Tributarios.” Así también lo consagra el párrafo del artículo 247 del mismo Código cuando expresa que estarán sujetas a las normas de procedimiento establecidas en la Ley Penal Común, las infracciones tributarias previstas en el Capítulo IV de este Título, es decir los Delitos Tributarios.

A) Iniciativa de la Acción Penal.

La iniciativa para poner en movimiento la acción penal por Delito Tributario no compete al ministerio público ni a los particulares, sino únicamente a la Administración Tributaria. En efecto, el artículo 234 del Código Tributario expresa que “la Administración Tributaria, en los casos que tome conocimiento de hechos constitutivos de delito, deberá iniciar ante la justicia ordinaria la acción penal,” agregando en su único párrafo que “cuando los hechos constituyen a la vez infracciones (léase Falta) y delitos, sin perjuicio de sancionar aquéllas, la Administración iniciará la acción penal con respecto a estos últimos.”

B) Procedimiento en el Tribunal.

El procedimiento a seguirse en los tribunales penales ordinarios por la infracción de un Delito Tributario es el establecido en la ley penal común, vale decir en el Código de Procedimiento Penal. Así lo prescribe la parte final del artículo 234 del Código Tributario al manifestar que una vez iniciado el proceso penal por Delito Tributario, este se tramitará conforme a las normas de los delitos comunes. Igual norma consagra el párrafo del artículo 247 del mismo Código al señalar que las infracciones por Delitos Tributarios estarán sujetas a las normas de procedimiento establecidas en la Ley Penal Común.

En este sentido, en este juicio deberán respetarse todas las garantías del debido proceso y los Principios del Derecho Penal, tales como No Cúmulo de Penas, Personalidad de las Penas, *In Dubio Pro Reo*, *Nom Bis In Idem* y Presunción de Inocencia.

C) Sanciones que Pueden Aplicar los Tribunales.

Si aceptamos como válida la interpretación de que según el artículo 69 del Código Tributario la Administración Tributaria solo está facultada para aplicar sanciones pecuniarias como recargos por mora, intereses y multas por Faltas Tributarias, entonces tendríamos que admitir que es competencia exclusiva de los tribunales judiciales, aplicar todas las demás sanciones consignadas en el artículo 221 del Código Tributario, es decir las siguientes:

- 1) Privación de libertad.
- 2) Multas Penales por Delitos Tributarios.
- 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.

Por el contrario, si aceptamos la interpretación de que el Fisco sí tiene facultad para aplicar sanciones pecuniarias y sanciones privativas de derechos, entonces habría que admitir que los tribunales solo serían competentes para aplicar las sanciones privativas de libertad y multas penales.

D) Prescripción de la Acción Penal por Delito Tributario.

Expresa el artículo 227 del Código Tributario que la acción para perseguir la sanción, así como para hacerla cumplir, por Delitos Tributarios contemplados en el Código Tributario, en leyes especiales tributarias o en la Ley Penal Común prescribirá en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal. Según el artículo 45 del Código de Procedimiento Penal (Ley No.76-02, del 2 de julio del año 2002), “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.”

En estos casos habría que estudiar uno por uno cada Delito Tributario y ver las sanciones que corresponden para luego analizar cuál es el término de prescripción de cada delito.

Sección V

Disposiciones Comunes a las Sanciones por Faltas y Delitos

A) La Sanción No afecta la Deuda Tributaria.

La aplicación de sanciones no afecta el tributo debido, pues son dos figuras jurídicas distintas e independientes, lo que significa que una no depende de la otra. Puede haber impuesto sin sanción y viceversa, es decir que puede aplicarse una sanción aún sin impuestos. Por lo tanto, cuando a una persona se le aplica una sanción, ya sea pecuniaria o de otra índole, tal situación nada tiene que ver con los impuestos adeudados, que siguen siendo adeudados y sujetos a ser pagados o cobrados de manera compulsiva. Es de esta manera que el artículo 220 del Código Tributario ha querido dejar clara esta situación, consignando que “la aplicación de sanciones por infracciones será sin perjuicio del pago de los tributos a que hubiere lugar.”

B) Doble Sanción por Delito y Falta.

Es factible que una misma persona pueda cometer una doble infracción, es decir que la misma constituya a la vez una Falta y un Delito Tributario. Para estos casos el Código Tributario dispone que las Faltas Tributarias serán conocidas y sancionadas por la Administración Tributaria y que corresponde a los Tribunales Penales Ordinarios, la instrucción, juzgamiento y aplicación de las penas en los Delitos Tributarios. La sanción por Faltas es independiente de las sanciones penales que pueda surgir de una determinada conducta constitutiva de Delito Tributario.

El artículo 231 del Código Tributario dispone que el ejercicio de la acción penal por Delitos Tributarios no suspende los procedimientos de aplicación y cumplimiento de las sanciones por infracción (Falta) a que pudiere haber lugar, agregando que “lo que se resuelva en uno de los procedimientos no producirá efecto alguno en el otro, ni tampoco respecto de la sanción aplicada.”

Por su parte, y refiriéndose al caso de que a un mismo tiempo existan Faltas Tributarias y Delitos Comunes, el artículo 245 del Código Tributario dispone que “en caso de que en relación con la materia tributaria, se incurriere en delitos comunes, previstos y sancionados

en la Legislación Penal Común, la responsabilidad por éstos se perseguirá independientemente de la que corresponda por infracciones pecuniarias.”

En estos casos nos encontramos con un doble juicio, uno por Falta Tributaria ante la Administración Tributaria y otro por Delito Tributario o Delito Común ante los Tribunales Penales Ordinarios, lo que naturalmente puede implicar una doble sanción, una por Falta y otra por Delito, entrando en juego el principio de “*Nom Bis In Idem*” y su forma de aplicación, consagrado en el artículo 69, numeral 5, de la Constitución, al señalar que “ninguna persona puede ser juzgada dos veces por una misma causa.”

C) *Agravantes y Atenuantes.*

Según el artículo 222 del Código Tributario constituyen circunstancias agravantes y atenuantes a ser tenidas en cuenta para la graduación de las sanciones, siempre que estas no operen automáticamente, las siguientes:

- 1) La reincidencia y reiteración.
- 2) La condición de funcionario público que tenga el infractor.
- 3) El grado de cultura del inculpado y el conocimiento que tuvo o debió tener de la norma legal infringida.
- 4) La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción.
- 5) La conducta que asuma el infractor, en el esclarecimiento de los hechos.
- 6) El grado de culpa o dolo del infractor, en los casos de delitos tributarios.

Autores como *Queralt, Lozano y Proveda*, en su obra *Derecho Tributario*, entienden que en virtud del Principio de Personalidad de la Pena “la sanción aplicable debe tener en cuenta las circunstancias personales que concurren en el autor del ilícito,” que en nuestro derecho pueden consistir en circunstancias agravantes y atenuantes a ser tomadas en cuenta en la graduación de las penas y que conforme

a la legislación española pueden referirse a los siguientes criterios de graduación:

- 1) La comisión repetida de infracciones tributarias;
- 2) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria;
- 3) La utilización de medios fraudulentos en la comisión de la infracción o la comisión de ésta por medio de persona interpuesta;
- 4) La ocultación al Fisco, mediante la falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones incompletas o inexactas, de los datos necesarios para la determinación de la deuda tributaria, derivándose de ello una disminución de ésta;
- 5) La falta de cumplimiento espontáneo o el retraso en el cumplimiento de las obligaciones o deberes formales o de colaboración; y,
- 6) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración Tributaria.

Por otra parte, como el Código Tributario no distingue, y en consecuencia nadie debe distinguir donde la ley no distingue, parece que tanto la Administración Tributaria como los tribunales pueden aplicar circunstancias atenuantes y agravantes cuando impongan sanciones a los infractores, aunque lo normal es que las atenuantes y agravantes se refieran solo a las penas por Delitos Tributarios que se aplican en los tribunales.

1) Atenuantes y Agravantes ante el Fisco.

Con respecto al Fisco se ha expresado que este solo puede imponer sanciones pecuniarias, que pueden ser de dos tipos: Aplicadas de Manera Automática, como los recargos por mora y los intereses, o aplicadas Previo Juicio Administrativo, como las multas.

El párrafo del artículo 69 del Código Tributario establece que las Faltas Tributarias por declaraciones tributarias o pagos extemporáneos serán sancionadas por el Fisco sin procedimiento previo. En estos casos la infracción de que se trata es la Mora y la sanción que procede es Recargos

por Mora, los cuales se aplican de manera automática, sin necesidad de seguir el procedimiento de aplicación de sanciones administrativas consignado en los artículos 70 y siguientes del Código Tributario.

Pues bien, y en razón de que el artículo 222 del Código Tributario, al señalar las causas que constituyen circunstancias agravantes y atenuantes a ser tenidas en cuenta para la graduación de las sanciones, establece que estas solo se tomarán en cuenta “siempre que las sanciones no operen automáticamente”, debemos afirmar que estas circunstancias atenuantes y agravantes no se aplican respecto de los recargos por mora.

Sin embargo, cuando se trata de sanciones que no operan de manera automática, como las multas, que exigen de un juicio administrativo, entonces sí la Administración Tributaria puede aplicar circunstancias atenuantes y agravantes. Por eso en la mayoría de los casos de multas administrativas que aplica el Fisco la ley establece un monto de multa que oscila entre un mínimo y un máximo para que el Fisco decida el monto a aplicar dentro de ese margen.

2) Atenuantes y Agravantes en los Tribunales.

En relación a los tribunales penales ordinarios podemos decir que estos pueden, en todos los casos en que juzguen infracciones por Delitos Tributarios, aplicar atenuantes y agravantes en las sanciones que apliquen, conforme establece el artículo 222 del Código Tributario.

D) Intereses Moratorios por No Pago de Sanciones Pecuniarias.

Tal y como veremos más adelante con mayor amplitud, el interés indemnizatorio o moratorio contemplado en el artículo 27 del Código Tributario, aunque en teoría no es una sanción, sino una medida de compensación financiera por el uso de un dinero que le pertenece al Fisco, el artículo 221 de este Código lo menciona como sanción al señalar una por una cuáles son las sanciones en materia tributaria.

Establece el artículo 225 del Código Tributario que cuando “la sanción pecuniaria no sea pagada en la fecha establecida, se devengará sobre el monto de la misma el interés moratorio establecido en el artículo 27, desde la fecha en que debió efectuarse el pago,” de lo cual se desprende lo siguiente:

- 1) El interés moratorio del artículo 27 del Código Tributario es equivalente al 30% por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora”, que en la actualidad es de un 1.73% mensual;
- 2) Este interés moratorio se aplica sobre toda sanción pecuniaria no pagada oportunamente, sin distinguir entre recargos por mora o multas ni entre sanciones administrativas o penales;
- 3) Este interés debe aplicarse “desde la fecha en que debió efectuarse el pago” hasta la fecha del pago; y
- 4) Estos intereses moratorios prescriben a los 3 años, según establece el párrafo II del artículo 226 del Código Tributario, al señalar que en el mismo plazo de 3 años prescribirán los intereses moratorios por el no pago oportuno de las sanciones pecuniarias.

CAPÍTULO VII

Las Distintas Sanciones Tributarias

Cuando hablamos de sanciones tributarias nos referimos a todas aquellas sanciones que pueden aplicarse por violación a la ley tributaria, ya sea por Faltas Tributarias o por Delitos Tributarios sancionados con penas penales.

El artículo 221 del Código Tributario establece todas las sanciones que pueden ser aplicables a las infracciones tributarias, ya sean Faltas o Delitos Tributarios. No obstante, en capítulos anteriores hemos explicado que ninguna disposición del Código Tributario distingue de manera expresa y contundente 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, generando incertidumbre acerca de determinar cuáles sanciones puede aplicar la Administración Tributaria cuando juzgue y sancione una infracción por Falta Tributaria y cuáles sanciones pueden aplicar los tribunales penales ordinarios cuando se trate de un Delito Tributario.

Asimismo, ya estudiamos las distintas teorías que han surgido respecto a la competencia del órgano administrativo o judicial para aplicar estas sanciones y nuestra opinión al respecto, en el sentido de que conforme al Código Tributario el Fisco solo puede imponer sanciones pecuniarias, según los artículos 69 y 205, y que compete únicamente a los tribunales judiciales imponer las demás sanciones indicadas en el artículo 221 del Código Tributario, no solo porque se trata de sanciones que afectan directamente derechos fundamentales del hombre, sino también porque las sanciones no pecuniarias o privativas de derechos solo se tipifican y cuantifican respecto de los Delitos Tributarios, en los artículos 239 y 241 del Código Tributario.

Pero independientemente del criterio que pueda tenerse respecto de la competencia del órgano para aplicar sanciones, lo cierto es que las sanciones existen, están contempladas en el Código Tributario y deben

ser estudiadas. De acuerdo con el artículo 221 del Código Tributario las sanciones aplicables en materia de 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.

Sección I

Privación de Libertad

Señala el numeral 17 del artículo 40 de la Constitución 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 que implica que si bien la Administración Pública, y entre ella la Administración Tributaria, puede 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.

Por lo tanto, solo los tribunales penales ordinarios, luego de un juicio oral, público y contradictorio celebrado conforme al procedimiento consagrado en la ley penal común, pueden imponer una sanción de privación de libertad contra un infractor, entendiéndose como tal cualquier impedimento a la libertad física del individuo para moverse o desplazarse por cualquier sitio permitido a otras personas, incluyendo la libertad de tránsito, o cualquier intento de recluirlo sin su consentimiento

dentro de un lugar especial, como una celda, cárcel, cuartel o habitación, ya se trate de una prisión, detención, apremio corporal, arresto domiciliario o expatriación.

La privación de libertad, ya sea en forma preventiva como medida de coerción para evitar la fuga del infractor o en forma permanente cuando hay una sentencia definitiva como castigo, solo puede ser ordenada por un tribunal del orden judicial. Por eso, cuando en la parte referente a la Facultad de la Administración Tributaria para adoptar Coacción Administrativa en contra de los contribuyentes y estudiamos el Apremio Corporal en materia tributaria, según los artículos 190 al 196 del Código Tributario, indicamos que tales disposiciones resultaban inconstitucionales 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 querrellarse 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 Faltas Tributarias ni del simple incumplimiento de pago del tributo debido.

Prescribe el artículo 40 de la Constitución que toda persona tiene derecho a la libertad y seguridad personal y por tanto nadie puede 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 provinere 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 otra parte, cuando en la parte referente a la Facultad de la Administración Tributaria para adoptar Coacción Administrativa en contra de los contribuyentes estudiamos el Impedimento de Salida en materia tributaria, que según el artículo 53 del Código Tributario el Fisco puede solicitar a la Dirección General de Migración, dijimos que esa disposición era 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.” Por lo tanto, solo un juez competente, por orden motivada y escrita, puede ordenar este impedimento, pues se trata de una verdadera medida de coerción o privación a la libertad física del individuo. Así, incluso, lo ratificó el Tribunal Superior Administrativo (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.156-2008, de fecha 18 de diciembre del 2008).

Sección II

Recargos, Intereses y Multas

Consagra el artículo 221, numeral 2, del Código Tributario que dentro de las sanciones aplicables en materia de infracciones tributarias se encuentran los Recargos, Intereses y Otras Sanciones Pecuniarias.

Subsección I

Recargos por Mora

I.- Aspectos Generales.

Aunque el artículo 221, numeral 2, del Código Tributario solo se refiere a “Recargos”, no a “Recargos por Mora”, los únicos recargos que establece el Código Tributario son los Recargos por Mora.

De acuerdo con el artículo 251 del Código Tributario “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.” En este sentido, no incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria dentro de la fecha establecida al efecto, sin importar si el contribuyente paga de manera espontánea, es decir sin aviso previo de la Administración Tributaria, o si paga voluntariamente luego de recibir una intimación, carta, acto de alguacil, telegrama, etc. de la Administración Tributaria.

Una de las formas más comunes que existe en materia tributaria para sancionar la mora es la aplicación de un recargo porcentual sobre el monto de la suma dejada de pagar. Este recargo porcentual puede aplicarse de dos maneras:

1) Hasta un límite porcentual determinado por la ley, caso en el cual el recargo se aplicará hasta llegar a un límite máximo, como por ejemplo un 50% del monto de la deuda; o,

2) Sin límite máximo y de manera indefinida, es decir que al monto de la deuda en mora se le aplique un porcentaje cada cierto tiempo, hasta la fecha en que la deuda es oficialmente determinada o hasta que el sujeto pasivo pague la deuda tributaria o la misma se extinga por efecto de la prescripción. No obstante, este tipo de sanción puede resultar confiscatoria.

El artículo 252 del Código Tributario establece la sanción por mora al consignar que “la mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes.”

En materia de infracciones por Faltas Tributarias, como es la infracción de Mora, el elemento intencional no es considerado como requisito para la constitución de la infracción, es decir que no importa la intención ni existe ninguna causa de excusabilidad que pueda liberar al contribuyente moroso de la aplicación de los recargos por mora. Es así como el artículo 199 del Código Tributario establece que para que la infracción denominada Falta Tributaria, dentro de la cual está la mora, quede configurada, no es requisito esencial la existencia de culpa o dolo ni del perjuicio fiscal, salvo cuando este Código lo disponga expresamente.

Por otra 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 treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora. Este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación. Se entiende por tasa efectiva de interés, el interés propiamente dicho, más cualquier cargo efectuado por cualquier concepto, que encarezca el costo del dinero.” En la actualidad este interés indemnizatorio se calcula en un 1.73% mensual. Esto significa que cuando hay mora siempre debe aplicarse, además, un interés indemnizatorio sobre la suma en mora.

Cuando en un ejercicio fiscal un contribuyente (persona moral, por ejemplo) obtiene rentas por un monto de RD\$100,000.00, deberá pagar por concepto de Impuesto sobre la Renta un 25% de esa cantidad, es decir la suma de RD\$25,000.00. Si por ejemplo ese contribuyente tardó dos meses en pagar el impuesto que debía pagar, se producirá automáticamente la mora, con los siguientes recargos e intereses indemnizatorios:

a) 25% de Impuesto Liquidado	RD\$ 25,000.00
b) 10% de Primer Mes Recargos por Mora	RD\$ 2,500.00
c) 4% de Segundo Mes Recargos por Mora	RD\$ 1,000.00
d) 1.73% Interés. Por 2 meses de atraso 3.46%	<u>RD\$ 865.00</u>
Total a Pagar	RD\$ 29,365.00

En consecuencia, si ese contribuyente hubiese pagado a tiempo sus impuestos, solo tendría que pagar RD\$25,000.00. Sin embargo, por haberse retrasado dos meses en el pago, tendrá que pagar RD\$25,000.00 de impuestos más RD\$4,365.00 de recargos e intereses.

II.- Inicio, Suspensión y Finalización de los Recargos por Mora.

A) Inicio de los Recargos por Mora.

En todos los casos la mora surge de manera automática, por designio de la ley, a partir del momento en que el impuesto debe pagarse y no es pagado. Por lo tanto, el cálculo de los recargos por mora debe hacerse a partir del vencimiento del plazo para pagar el tributo. Es por lo anterior que resultan de singular importancia los distintos módulos de cumplimiento tributarios establecidos por la ley:

1) Cumplimiento con Previo Acto Administrativo.

En estos casos el Fisco determina la obligación tributaria y se la notifica al contribuyente, dándole un plazo para pagar. Si el contribuyente no paga dentro de ese plazo se inicia la mora. Siendo el Fisco quien determina, en estos casos no puede hablarse de Evasión Tributaria, sino de mora o tardanza en el pago, a menos que la determinación de la deuda dependa de la presentación de una declaración tributaria por parte del contribuyente y este nunca la presente, caso en el cual sí habría Evasión. Como ejemplo puede citarse el Impuesto sobre Placas de Vehículos de Motor, que es determinado por el Fisco.

2) Cumplimiento Sin Previo Acto Administrativo.

En estos casos es el contribuyente mismo quien determina su propia obligación tributaria, a veces sin tener que informarle al Fisco sobre esa determinación, como en el Impuesto sobre Sellos o Timbres, y otras veces debiendo notificarla al Fisco mediante una declaración tributaria, como en el caso del Impuesto sobre la Renta. Si el contribuyente no paga dentro del plazo que indica la ley, entonces se inicia la mora. En este sentido, cuando el contribuyente paga de manera voluntaria, pero tardía, hay Mora; por el contrario, si el contribuyente ni declara ni paga, pero el Fisco lo detecta y lo obliga a pagar, entonces hay Evasión Tributaria.

B) Aplicación Automática de los Recargos por Mora.

Desde el momento en que vence el plazo para pagar, sin que el contribuyente haya efectuado su pago, se inicia el cómputo de los recargos por mora.

Dispone el artículo 69 del Código Tributario que las infracciones consistentes en sanciones pecuniarias serán conocidas y sancionadas por el órgano competente de la Administración Tributaria. El órgano competente será aquél al cual corresponda exigir el cumplimiento de la obligación tributaria infringida. En su único párrafo, este artículo 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.”

Por lo tanto, los recargos por mora, que son una sanción por la Falta Tributaria de pago extemporáneo, se aplican de manera automática, de pleno derecho, sin necesidad de notificación ni intervención judicial ni juicio previo. Es una sanción contenida y aplicada directamente por la ley.

C) Suspensión de los Recargos por Fiscalización.

Establece el párrafo único del artículo 248 del Código Tributario, que “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.” Sin embargo, el párrafo II del artículo 252 del Código Tributario señala que los recargos por mora se suspenden por fiscalización, al establecer que “se suspenderá la aplicación de recargos por mora, desde la notificación del inicio de fiscalización hasta la fecha límite de pago indicada en la notificación de los resultados definitivos de la misma.”

En este sentido, cuando una persona paga voluntariamente sus impuestos en la fecha establecida, pero luego la Administración Tributaria decide fiscalizarlo para comprobar si pagó correcta y totalmente sus impuestos, y producto de esa fiscalización surgen en su perjuicio diferencias de impuestos que debieron ser pagados tiempo atrás, esa persona estará sujeta al pago de esa diferencia y además se le aplicarán recargos por mora sobre el monto a que asciende esa diferencia de impuestos no pagados.

En estos casos el cálculo de los recargos por mora por la diferencia de impuestos a pagar que resulte en fiscalización, deberá hacerse a partir del momento en que debieron pagarse los mismos hasta la fecha de la

notificación del inicio de la fiscalización efectuada al contribuyente. Nótese que este cálculo es hasta “la notificación del inicio de fiscalización” y no desde el inicio de la fiscalización, pues entre la notificación del inicio y el inicio en sí a veces transcurren varios meses.

Señala la parte final del párrafo II del artículo 252 del Código Tributario que estos recargos por mora se suspenderán desde la notificación del inicio de la fiscalización “hasta la fecha límite de pago indicada en la notificación de los resultados definitivos de la misma.” Esta fecha límite de pago es de 20 días a contar de la notificación de dichos resultados de fiscalización, plazo en el cual el fiscalizado deberá optar entre pagar los nuevos impuestos, recargos e intereses resultantes de la fiscalización o interponer un Recurso de Reconsideración en contra del resultado de la misma.

D) Suspensión de los Recargos por Reconsideración.

Cuando un contribuyente u obligado considere 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 estuviere de acuerdo con la determinación de cualquier otro impuesto, podrá solicitar a la Administración Tributaria que reconsidere su decisión. Es lo que se conoce como un Recurso de Reconsideración y se ejerce conforme al artículo 57 del Código Tributario.

En este sentido, cuando una fiscalización termina, la persona a la cual el Fisco le hizo la fiscalización debe recibir de este una notificación sobre los resultados definitivos de la misma, en la cual se hará constar si hay o no diferencias de impuestos a pagar. En caso de que el Fisco le notifique diferencias a pagar, deberá informarle en qué consisten estas diferencias, el nuevo monto de impuesto a pagar y los recargos e intereses generados por esas diferencias. Además, debe señalar que tiene un plazo de 20 días para pagar o elevar un Recurso de Reconsideración en contra del resultado de esa fiscalización.

El párrafo I del artículo 57 del Código Tributario, al contemplar el Recurso de Reconsideración, establece que la diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar como consecuencia del Recurso de Reconsideración “estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en este Código.” En razón de que esta

disposición solo se refiere al interés indemnizatorio, se entiende que el mismo es excluyente de los recargos por mora y que por tanto durante todo el tiempo que dure la Administración Tributaria en decidir sobre un Recurso de Reconsideración, el conteo de los recargos por mora se suspende.

E) Reinicio del Conteo de los Recargos por Mora.

Es un tema muy discutido entre los estudiosos de la materia tributaria determinar si el conteo de los recargos por mora tiene un límite en el cual el conteo se para de manera definitiva o si por el contrario el conteo de los recargos por mora sigue de manera indefinida hasta el día en que el deudor pague su deuda tributaria.

Anteriormente hemos dicho que el párrafo II del artículo 252 del Código Tributario prescribe que los recargos por mora se suspenden “desde la notificación del inicio de fiscalización hasta la fecha límite de pago indicada en la notificación de los resultados definitivos de la misma.” Sin embargo, surgen las siguientes interrogantes:

1) ¿Quiere esto decir que luego de suspenderse por la notificación de los resultados de fiscalización, el conteo de los recargos por mora se reinicia si la persona no recurre en reconsideración o no paga?

2) Si después de decidirse el Recurso de Reconsideración la persona interpone un Recurso Contencioso Tributario, se reinicia el conteo de los recargos por mora? En caso positivo, hasta cuándo: Hasta el pago definitivo, incluso después del cobro coactivo de la deuda?

Anterior a la Ley No.147-00, del año 2000, el artículo 252 del Código Tributario establecía que la mora sería sancionada con recargos del 25% el primer mes o fracción de mes y un 5% “*progresivo e indefinido*” por cada mes o fracción de mes subsiguiente.” Sin embargo, mediante Ley No.147-00, del año 2000, este artículo 252 se modificó para consignar que la mora sería sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes, eliminándose la frase “*progresivo e indefinido*”, con lo cual se entiende que existe un límite en su aplicación.

No obstante, aún cuando debemos admitir que la redacción del Código Tributario conlleva a distintas interpretaciones jurídicas,

entendemos que los recargos por mora corren desde que se inicia la infracción de mora hasta el momento en que la obligación tributaria es determinada de oficio por el Fisco. Durante este lapso el conteo de los recargos por mora solo se suspende “desde la notificación del inicio de fiscalización hasta la fecha límite de pago indicada en la notificación de los resultados definitivos de la misma.”

Por lo tanto, según nuestro criterio, los recargos por mora no proceden después de que la Administración Tributaria le notifique al sujeto pasivo la determinación de oficio de su obligación tributaria, ya sea mediante el módulo de cumplimiento con previo acto administrativo o producto de una fiscalización o estimación de oficio y por ende los recargos por mora no pueden seguir calculándose durante el Recurso de Reconsideración ni en el recurso contencioso ni durante el procedimiento de cobro compulsivo de la deuda tributaria, por las siguientes razones:

1) El artículo 27 del Código Tributario señala que la mora habilita de pleno derecho el cobro compulsivo de la deuda. Por lo tanto, cuando existe mora lo que procede es que el Fisco inicie el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda, no seguir aplicando recargos por mora de manera indefinida.

2) Cuando el párrafo II del artículo 252 dispone que los recargos por mora se suspenden “desde la notificación del inicio de fiscalización hasta la fecha límite de pago indicada en la notificación de los resultados definitivos de la misma,” lo que ha querido decir es que a partir de la fecha límite de pago indicada en la notificación de los resultados definitivos de la fiscalización, ya la obligación tributaria ha sido determinada de oficio y por tanto el contribuyente debe pagar o recurrir.

3) El párrafo II del artículo 57 del Código Tributario, establece que con la notificación de la Resolución 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. 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.

4) El artículo 94 del Código Tributario expresa que en el procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria “se exigirá el

pago de la obligación tributaria incumplida, así como de las sanciones pecuniarias por mora, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”

5) El inicio del cobro coactivo solo puede haberse sobre la base de impuestos y recargos ya determinados y por ende la emisión del Certificado de Deuda debe cuantificar e indicar el monto de la deuda y los recargos por mora.

6) La Ley No.147-00, del año 2000, modificó la sanción por mora eliminando la frase “progresivo indefinido”, con lo cual se entiende que los recargos por mora no pueden aplicarse de forma “indefinida”, sino que existe un límite en su aplicación.

7) El artículo 225 del Código Tributario señala que cuando “la sanción pecuniaria no sea pagada en la fecha establecida, se devengará sobre el monto de la misma, el interés moratorio establecido en el artículo 27, desde la fecha en que debió efectuarse el pago,” de lo cual se desprende que este interés moratorio se aplica sobre toda sanción pecuniaria no pagada oportunamente, sin distinguir entre recargos por mora o multas ni entre sanciones administrativas o penales.

8) Si los recargos por mora no tienen un límite en su aplicación se pueden convertir en confiscatorios y desproporcionales, en varias veces el monto del impuesto no pagado, violando la Constitución de la República.

Por lo tanto, entendemos que los recargos por mora corren desde que se inicia la infracción de mora hasta el momento en que la obligación tributaria es determinada de oficio por el Fisco. Durante este lapso el conteo de los recargos por mora solo se suspende por la “notificación del inicio de fiscalización.” Distinto es el caso de los intereses moratorios, pues el propio artículo 27 del Código Tributario dispone que “este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación.”

Sin embargo, en la práctica la Dirección General de Impuestos Internos suspende la aplicación de recargos por mora desde el momento de la notificación al contribuyente del inicio de la fiscalización y mantiene esta suspensión hasta la fecha límite de pago que se indica en la notificación de los resultados definitivos de la dicha fiscalización, es decir hasta el momento en que el Fisco le notifica al contribuyente la

determinación de oficio que ha practicado, pero reinicia el conteo de los recargos por mora dependiendo de la actitud del contribuyente:

1) Si el contribuyente no interpone un Recurso de Reconsideración en contra de los resultados de fiscalización y tampoco paga los impuestos determinados, el Fisco reinicia el conteo de los recargos por mora hasta que el contribuyente pague la deuda.

2) Si el contribuyente interpone un Recurso de Reconsideración en contra de los resultados de la fiscalización, el Fisco suspende el conteo de los recargos por mora durante el tiempo que dure en conocerse y fallarse el Recurso de Reconsideración.

3) Después de fallarse y notificarse el Recurso de Reconsideración el Fisco reinicia el conteo de los recargos por mora hasta que el contribuyente pague su deuda, manteniendo este conteo mensual de recargos, aún durante un recurso contencioso tributario que haya incoado el contribuyente y hasta en el curso del procedimiento de cobro coactivo.

No dejamos de admitir, sin embargo, que la redacción de la ley y su comparación con otras disposiciones de la misma traen consigo interpretaciones confusas y por tanto existen bases jurídicas para admitir cualquiera de los criterios antes indicados, pues al hablarse de "suspender" los recargos, como hace el artículo 252, se hace referencia a los siguientes conceptos:

a) Un conteo de recargo iniciado;

b) Una interrupción provisional de ese conteo, lo que implica que no es definitiva, sino temporal; y

c) El reinicio del conteo cuando cesen las causas que dieron origen a la suspensión del conteo, en este caso la finalización del procedimiento de fiscalización y su notificación al contribuyente.

III.- Descuentos por Pronto Pago.

El párrafo III del artículo 252 del Código Tributario establece descuentos a la sanción por mora por el pronto pago de los impuestos adeudados y sus accesorios. En efecto, señala esta disposición que

“cuando un contribuyente pagare 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:

1) 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.

2) 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.”

A) Requisitos para el Descuento.

Del análisis del párrafo III del artículo 252 del Código Tributario podemos extraer las siguientes consecuencias jurídicas:

1) El beneficio del pronto pago es solo respecto de los recargos por mora, no sobre los impuestos ni los intereses indemnizatorios.

2) El descuento procede por impuestos notificados por el Fisco o por una rectificativa voluntaria que haga el contribuyente a su declaración tributaria, de la siguiente manera:

a) Descuento del 40%.

Se puede pagar solo el 60% de los recargos si el contribuyente 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. Como puede observarse, para beneficiarse de este descuento del 40% de los recargos por mora se requieren las siguientes condiciones:

a.1) Que el contribuyente acuda voluntariamente al Fisco a rectificar su declaración jurada de impuestos. No obstante, aunque se expresa “contribuyente” entendemos que debe aplicarse por igual también a cualquier responsable;

a.2) Que esta presentación a rectificar se produzca sin que el Fisco le haya requerido rectificar. Una simple citación a comparecer o una solicitud de información no debe asimilarse a un requerimiento a rectificar.

a.3) Que esta presentación a rectificar se produzca sin que el Fisco haya previamente iniciado una auditoría en contra del contribuyente en relación al impuesto que se rectifica o al período fiscal que se rectifica.

b) Descuento del 30%.

Se puede pagar el 70% del recargo notificado, si luego de realizada una auditoría, la diferencia entre el impuesto determinado y el pagado oportunamente, es inferior al 30% de este último. Para beneficiarse de este descuento del 30% de los recargos por mora se requieren las siguientes condiciones:

b.1) Que el Fisco haya realizado una auditoría en contra del contribuyente en relación al impuesto o al período fiscal de que se trata. Aunque el texto de ley no lo dice, se supone que los resultados de esa auditoría deben haber sido notificados al contribuyente.

b.2) Que la diferencia entre el impuesto determinado en la auditoría y el impuesto pagado oportunamente en la declaración voluntaria del contribuyente, sea inferior al 30% de este último.

B) Pago Inmediato y Definitivo.

Para beneficiarse del descuento por pronto pago los impuestos adeudados deben pagarse de forma inmediata y definitiva, lo que significa desistir de cualquier recurso que en contra de los mismos pueda iniciarse. Además, el pago de los impuestos debe hacerse de inmediato; sin embargo, nada impide hacer un acuerdo de pago sujeto a que si el contribuyente no cumple con las cuotas de pago pierde el beneficio del descuento por pronto pago.

Finalmente debemos indicar que si bien en esta sección estudiamos la sanción de recargos por mora, más adelante, en el título relativo a las Infracciones y Sanciones Específicas, estudiaremos con mayor amplitud la infracción de Mora y los casos en que proceden los recargos por mora.

Subsección II

El Interés Indemnizatorio

En algunos casos, como en la infracción de Mora en la cual el sujeto pasivo no cumple oportunamente con su obligación tributaria, la ley también establece la aplicación de un interés indemnizatorio, compensatorio o moratorio en favor del Fisco, aplicable sobre el monto que el sujeto pasivo ha dejado de pagar. Este interés indemnizatorio también se aplica por otros conceptos distintos a la Mora, como veremos más abajo.

A) Objetivo.

Se ha dicho que la mora en el pago de la obligación tributaria acarrea automáticamente, de pleno derecho, sin necesidad de notificación ni intervención judicial, la aplicación de un recargo sobre las sumas dejadas de pagar. Pero además de este recargo porcentual aplicable sobre las sumas no pagadas, es común en muchas legislaciones la aplicación de un interés indemnizatorio en favor del Fisco, aplicable sobre el monto que el sujeto pasivo ha dejado de pagar.

En realidad el interés moratorio o indemnizatorio no debe ser considerado como una sanción por infracción, sino un modo consignado en la ley para compensarle al Estado el costo del dinero no pagado oportunamente al Fisco. El objetivo de este interés indemnizatorio es lograr que al sujeto pasivo le resulte más costoso deberle al Fisco que el valor que representa el dinero en el mercado financiero, induciéndolo de esta forma a que el deudor prefiera el pago voluntario de su obligación tributaria. No obstante, nuestro Código Tributario, en su artículo 221, lo considera como una sanción. De esta manera, cuando el sujeto pasivo se constituye en mora por no cumplir oportunamente con su obligación tributaria, deberá pagar un recargo por mora y un interés indemnizatorio sobre las sumas debidas.

Por lo tanto, el único objetivo que debe tener el interés indemnizatorio no es sancionar a un infractor, sino encarecerle al sujeto pasivo el costo del dinero y que este prefiera pagarle al Fisco antes que utilizar ese dinero en sus actividades personales o empresariales. Por eso lo normal y recomendable es que el interés indemnizatorio sea de un punto por

encima del costo del dinero en el mercado financiero, induciendo de esta forma al contribuyente a preferir el pago voluntario de su obligación tributaria. Sin embargo, el interés indemnizatorio aparece como una sanción dentro del listado de sanciones indicadas en el artículo 221 del Código Tributario, al indicarse en su numeral 2 como sanción los "Recargos, Intereses y Otras Sanciones Pecuniarias".

B) Texto Legal y Cálculo del Interés.

El artículo 27 del Código Tributario establece el pago del interés indemnizatorio en caso de mora, al señalar que "sin perjuicio de los recargos o sanciones a que pueda dar lugar, la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora. Este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación. Se entiende por tasa efectiva de interés, el interés propiamente dicho, más cualquier cargo efectuado por cualquier concepto, que encarezca el costo del dinero."

Es decir, que independientemente de los recargos y sanciones que puedan aplicarse en caso de mora, a la suma en mora también se le aplicará mensualmente un "interés indemnizatorio del 30% por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria."

Para entender mejor lo anterior pongamos el siguiente ejemplo: un contribuyente debe pagar RD\$10,000.00 el día 15 de enero, pero por un motivo cualquiera no paga el día 15 de enero, sino el día 18 de enero, es decir con 3 días de retraso. Esto implica mora y por lo tanto el contribuyente deberá pagar el tributo debido más todos los recargos e intereses indemnizatorios establecidos. Para hacer el cálculo de lo que debe que pagar el sujeto pasivo que tiene 3 días en mora, se preparan los siguientes datos:

a) Deuda Tributaria: RD\$10,000.00;

b) Recargo por Mora: De acuerdo con el artículo 252 del Código Tributario, la mora ser sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% en los meses siguientes.

c) Tiempo de Mora: Tres días, equivalentes a una fracción de mes y computables como un mes completo. Por lo tanto RD\$10,000.00 x 10% de mora es igual a recargos por mora de RD\$1,000.00.

d) Interés Indemnizatorio: De conformidad con el artículo 27 del Código Tributario, es de un 30% por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes en mora. La razón de esto es mantener la base del interés indemnizatorio al mismo ritmo que la inflación. Al momento de imprimirse esta obra el interés indemnizatorio es de un 1.73% mensual. Si la deuda en mora es RD\$10,000.00 se le aplica un interés de un 1.73%, dando como resultado un interés moratorio de RD\$173.00.

En síntesis, para hacer el cálculo de lo que debe pagar el sujeto pasivo que tiene un mes de mora se preparan los siguientes datos:

1) Impuesto Liquidado o Deuda Tributaria:	\$10,000.00
2) Recargo por Mora: Un Mes = 10% de \$10,000.00 =	\$ 1,000.00
3) Interés Indemnizatorio: 1.73% de \$10,000.00 =	<u>\$ 173.00</u>
Total a pagar.....	\$11,173.00

Un aspecto confuso aparece, sin embargo, en la redacción del artículo 27 del Código Tributario, al establecer el interés indemnizatorio en caso de mora. En efecto, este artículo habla textualmente de “un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria”, lo cual ocasiona las siguientes confusiones:

1) En ningún momento se especifica si “la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria” es calculada en base a un día, un mes o un año, lo cual resulta imprescindible para saber con exactitud el interés o porcentaje que se aplicará;

2) La Junta Monetaria puede fijar distintas tasas de interés, como es el interés activo, pasivo, por depósitos a la vista o a largo plazo. ¿A cual de estas tasas de interés se ha querido referir el Código Tributario?

3) En cualquier momento la ley o la Junta Monetaria puede decidir no fijar ningún tipo de tasa de interés, sino dejarlas al libre juego

de la oferta y la demanda. ¿De qué manera, entonces, se aplicaría el interés indemnizatorio?

4) Si partimos del supuesto de que la tasa de interés es de un 2% mensual, para el cálculo del interés indemnizatorio del artículo 27, cuál de estos procedimientos se debe utilizar:

a) 2% de tasa de interés más un 30% de interés indemnizatorio, es igual a un 32% que se aplicaría sobre el monto del tributo dejado de pagar;

b) 2% de tasa de interés más un 30% del 2% de interés, que es igual a 2.60%, que sería el porcentaje que se aplicaría como interés indemnizatorio. En la actualidad este es el método que se utiliza.

Para evitar todas estas confusiones e interpretaciones hubiese sido mejor establecer un interés indemnizatorio de un 1% por cada mes o fracción de mes en mora, lo cual es más claro y más fácil de aplicar. Sin embargo, los redactores del Código Tributario, queriendo prevenir situaciones en las cuales la economía nacional pudiese sufrir variaciones inflacionarias, prefirieron consagrar un sistema más complejo, pero que ha resultado eficiente.

C) Principios Jurídicos que Rigen el Interés Indemnizatorio.

1) Principio de Legalidad.

De acuerdo con el principio constitucional de Legalidad, no hay ni puede haber infracción ni sanción ni exigencia por parte del Fisco a los particulares sin una ley previa que tipifique la conducta antijurídica y fije la pena, según señala Héctor Villegas, en su obra Derecho Represivo Latinoamericano. Jarach, por su parte, en su libro Curso Superior de Derecho Tributario, señala que “los principios *nullum crimen et nulla poena sine lege* tiene plena aplicación en materia de infracciones fiscales. La doctrina y la jurisprudencia hacen derivar estos principios de la norma constitucional de que ningún habitante de la nación será obligado a hacer lo que no mande la ley ni privado de lo que ella no prohíbe.”

Asimismo, Sainz de Bujanda, en su obra Lecciones de Derecho Financiero, expresa que “la tipicidad es la manifestación de la antijuricidad. Para que una acción sea antijurídica ha de estar prevista

en un precepto legal. Este elemento de la infracción tributaria aparece expresamente recogido en la definición de la ley general tributaria.”

Por nuestra parte entendemos que aunque en el fondo el interés indemnizatorio no debe ser considerado como una sanción por infracción, sino como una compensación por el uso de un dinero que pertenece al Estado y por eso veremos que en las prórrogas para pagar impuestos, aunque no es una infracción, se aplican estos intereses, lo cierto es que el Código Tributario en su artículo 221, numeral 2, establece que los intereses son sanciones. Siendo entonces el interés indemnizatorio una sanción, sí debe hablarse de legalidad y tipicidad de la sanción de interés indemnizatorio.

El numeral 15 del artículo 39 de la Constitución 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 el pago de un interés indemnizatorio a favor del Fisco. En consecuencia, este interés indemnizatorio solo puede aplicarse en aquellos casos específicos en que la ley así lo establece y por ende el Fisco únicamente puede exigir el mismo si de manera expresa así ha sido contemplado previamente por la ley.

2) Prohibición de Analogía.

De acuerdo con *Héctor Villegas*, en Derecho Represivo Latinoamericano, “una de las principales consecuencias del Principio de Legalidad es la Prohibición de Analogía, es decir que no pueden utilizarse para castigar a un infractor disposiciones de otras leyes distintas a las que concretamente contemplan su situación, lo cual significa la prohibición de utilizar la analogía en perjuicio del presunto culpable.” En otras palabras, si la ley contempla una sanción para un caso específico, nadie puede aplicar esa sanción a otro caso, aún cuando se trate de un caso similar o parecido. Es decir, que si la ley contempla el pago de intereses indemnizatorios o moratorios para algunos casos específicos, nadie puede extender la norma legal y aplicar esos intereses moratorios a otros casos.

La prohibición de analogía, además de constituir un principio jurídico indiscutible, ha sido expresamente contemplado en el Código Tributario, en cuyo artículo 3, párrafo III, se 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 presente ley.”

Es así como todo tributo, toda sanción, toda pena, toda obligación de pago, ya sea de tributo o de interés indemnizatorio o moratorio, y toda exigencia que pueda hacerle el Fisco a los particulares tiene necesariamente que estar prevista y autorizada por una ley previa y aplicarse únicamente a aquellos casos que indica la ley. En consecuencia, ningún contribuyente se encuentra obligado a pagarle al Fisco intereses indemnizatorios o moratorios si la ley de manera expresa no lo dice. En caso de que la ley establezca el pago de intereses indemnizatorios, estos únicamente proceden para aquellos casos en que de manera limitativa sean contemplados por la ley, quedando absolutamente prohibido el uso de analogías o la extensión de esas normas sancionatorias a otros casos.

D) Casos en que Procede Aplicar el Interés.

Tal y como indicamos anteriormente los intereses indemnizatorios o moratorios únicamente proceden en aquellos casos en que limitativamente han sido contemplados por la ley y para los casos específicos que la ley contempla. En este sentido, y según el Código Tributario, los intereses indemnizatorios únicamente proceden en los siguientes casos:

1) En caso de Mora.

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

total de la obligación. Se entiende por tasa efectiva de interés, el interés propiamente dicho, más cualquier cargo efectuado por cualquier concepto, que encarezca el costo del dinero." Por lo tanto, es claro que el interés indemnizatorio procede cuando exista mora.

2) En caso de Prórroga para Pagar Tributos.

Dispone el párrafo II del artículo 17 del Código Tributario que "las prórrogas que se concedan devengarán los intereses compensatorios y moratorios establecidos en el artículo 27 de este Título."

3) Por Diferencias de Impuestos a Pagar en un Recurso de Reconsideración.

Consigna el párrafo I del artículo 57 del Código Tributario, refiriéndose al Recurso de Reconsideración, que la interposición de este recurso suspende la obligación de efectuar el pago de impuestos y recargos determinados hasta que intervenga decisión sobre el mismo y que la diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar al fallarse el Recurso de Reconsideración estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en este Código.

Sin embargo, es nuestro criterio que si de acuerdo con la ley la Administración Tributaria tiene un plazo de 90 días para decidir sobre el Recurso de Reconsideración sometido, el cálculo de los intereses indemnizatorios generados por la diferencia del impuesto que en definitiva resulte a pagar no puede sobrepasar los 90 días contados a partir del momento en que se interpuso el referido Recurso de Reconsideración, más cualquier plazo adicional solicitado por el interesado y concedido por el Fisco. No obstante, en la actualidad la DGII lo aplica por todo el tiempo que el recurso haya durado, aún por culpa, dejadez o negligencia del Fisco en fallar en tiempo prudente. Los tribunales tendrán que decidir sobre este asunto.

4) Por No Pago de la Sanción Pecuniaria.

Expresa el artículo 225 del Código Tributario que cuando "la sanción pecuniaria no sea pagada en la fecha establecida, se devengará sobre el monto de la misma, el interés moratorio establecido en el artículo 27,

desde la fecha en que debió efectuarse el pago.” De la lectura de esta disposición podemos hacer las siguientes deducciones:

a) El interés moratorio que se aplicaría a la sanción pecuniaria no pagada oportunamente es el establecido en el artículo 27 del Código Tributario, es decir “un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora”, que en la actualidad es de un 1.73% mensual.

b) Este interés moratorio se aplica sobre toda sanción pecuniaria no pagada oportunamente, ya sea sean recargos por mora o multas, sin importar que estas hayan sido aplicadas por la Administración Tributaria o por los tribunales, pues el artículo 225 no hace diferencia y donde la ley no distingue nadie puede distinguir.

c) El interés moratorio debe aplicarse “desde la fecha en que debió efectuarse el pago” hasta la fecha del pago. Así también lo consigna el propio artículo 27 del Código Tributario cuando dispone que “este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación.”

d) Cuando se aplica la sanción pecuniaria recargos por mora, y estos no se pagan en la fecha establecida, no debe seguir aplicándose mora, sino el interés indemnizatorio a que se refiere el artículo 225 del Código Tributario. No obstante, este no es el criterio de la DGII.

e) Estos intereses indemnizatorios prescriben a los 3 años, según establece el párrafo II del artículo 226 del Código Tributario, al señalar que en el mismo plazo de 3 años prescribirán los intereses moratorios por el no pago oportuno de las sanciones pecuniarias.

Como puede observarse, en todos los casos en que el legislador ha querido que se aplique el interés indemnizatorio o moratorio, así lo ha establecido de manera expresa para cada caso específico, en cada una de las disposiciones legales antes indicadas. Fuera de estos casos, no procede la aplicación de intereses moratorios o indemnizatorios.

Así lo ha dicho nuestra Suprema Corte de Justicia al señalar los casos en los cuales procede aplicar el interés indemnizatorio, que son: “1) En caso de mora; 2) En caso de prórrogas para el pago de los tributos; 3) En caso de las diferencias de impuestos que en definitiva se deban pagar

como consecuencia de la interposición de los recursos administrativos tributarios; y 4) En caso de que la sanción pecuniaria por la comisión de una infracción tributaria no se pague en la fecha establecida al efecto," agregando que "si bien es cierto que la recurrida incurrió en la infracción de evasión tributaria, no menos cierto es que la misma pagó en la fecha requerida los impuestos adicionales que le fueron determinados en fiscalización y que dieron origen, a la sanción pecuniaria por evasión, por lo que evidentemente no procedía aplicar interés indemnizatorio" (Sentencia de la SCJ, de fecha 7 de noviembre del 2001, B.J. No.1092, pág.676)

E) Casos en que No Procede el Interés.

Los intereses indemnizatorios no proceden en los casos de Evasión Tributaria. En efecto, dispone el artículo 250 del Código Tributario que la "infracción por evasión tributaria 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", agregando en su único párrafo, modificado por la Ley No.495-06, del 2006, que en "el caso en que no pudiere determinarse el monto de los tributos evadidos, la multa se fijará entre diez (10) y cincuenta (50) salarios mínimos."

Como puede observarse, ninguna disposición legal establece la aplicación de intereses indemnizatorios o moratorios para los casos de evasión tributaria. En consecuencia, debe quedar claro que los intereses indemnizatorios no proceden cuando existe Evasión Tributaria, pues la ley no ha establecido esta situación y nadie puede poner donde la ley no ha puesto, mucho menos el Fisco cuyas actuaciones dependen del mandato legal, pues si bien debe admitirse que la Administración Tributaria tiene el derecho y el deber de cobrar hasta el último centavo debido por el contribuyente, cumpliendo así con el mandato legal de recaudar lo que indica la ley, así también el Fisco tiene el deber de no cobrar aquellas sumas que legalmente son improcedentes, pues es deber fundamental del Fisco actuar dentro del marco de justicia y legalidad.

El interés indemnizatorio o moratorio tampoco procede en aquellos casos en que la ley de manera expresa no lo diga.

Subsección III

Multas

A) Multas Administrativas por Faltas Tributarias.

En algunos casos de Faltas Tributarias la ley sanciona las mismas con multas o sanciones pecuniarias, las cuales solo pueden aplicarse previo juicio administrativo, conforme al procedimiento consignado en los artículos 69 y siguientes del Código Tributario, cumpliendo con las normas del debido proceso. Así sucede, por ejemplo, en los casos de Evasión Tributaria, en los cuales el artículo 250 del Código Tributario dispone que serán sancionados con una pena pecuniaria de hasta 2 veces el importe del tributo omitido, agregando en su único párrafo que en caso en que no pudiese determinarse el monto de los tributos evadidos, la multa se fijará entre 10 y 50 salarios mínimos.

B) Multas Penales por Delitos Tributarios.

Son aquellas sanciones pecuniarias que no tienen un carácter tributario, como son los recargos por mora, intereses indemnizatorios y multas por Faltas Tributarias, sino que tienen un carácter penal, aún cuando tengan su origen en una infracción tributaria, como son las multas penales impuestas por los tribunales penales en los casos en que estos conozcan, juzguen y castiguen los Delitos Tributarios.

Sobre este particular el artículo 224 del Código Tributario manifiesta que “las sanciones pecuniarias no serán redimibles con pena de prisión,” lo cual debemos interpretar que se refiere a las sanciones pecuniarias por Delitos Tributarios, pues las sanciones pecuniarias por Faltas Tributarias, al ser aplicadas por el Fisco, nunca podrían dar lugar a privación de libertad, conforme al numeral 17 del artículo 40 de la Constitución, que 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.”

Asimismo, debemos tener presente que el numeral 10 del artículo 40 de la Constitución consagra que no se establecerá el apremio corporal por deuda que no proviniere 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 mediante una sentencia de un tribunal penal ordinario.

Sin embargo, y aún cuando la Constitución permite redimir con penas de prisión sanciones pecuniarias aplicadas por violación a las leyes penales, y en estos casos la ley penal es asimilable la ley tributaria penal, el artículo 224 del Código Tributario decidió que las sanciones pecuniarias aplicadas en materia tributaria no serían redimibles con pena de prisión.

Sección III

Comiso de los Bienes Materiales

El numeral 3 del artículo 221 del Código Tributario establece como sanción por infracción tributaria el comiso de los bienes materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla.

La confiscación, comiso o decomiso consiste en el acto que ejerce el Estado para incautar o privar a particulares de sus bienes, sin ningún tipo de compensación. Generalmente se ejerce a través de una sentencia penal, como una pena accesoria por la cual se incautan o confiscan los bienes y equipos utilizados para cometer una infracción. La sanción de comiso aparece en el Código Tributario como sanción por la infracción de Delitos Tributarios, en especial en los siguientes casos:

1) Defraudación Tributaria.

Consigna el artículo 239 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:
"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."

2) Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Sujetos a Impuestos.

Establece el artículo 241 del Código Tributario 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 20 a 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.”

Asimismo, el artículo 2 de la Ley No.3-04, de fecha del 9 de enero del 2004, dispone que la Procuraduría General de la República puede disponer, en base a las denuncias de las partes perjudicadas, la confiscación de Productos del Alcohol y Productos del Tabaco Falsificados, producidos o vendidos en territorio dominicano. Todo producto de alcohol o tabaco falsificado, junto con los materiales y equipos utilizados en su fabricación ilícita, serán decomisados y destruidos a solicitud de la parte perjudicada, todo ello sin perjuicio de la acción civil que a este corresponde contra el infractor para la indemnización de los daños y perjuicios causados con la violación de sus derechos.

Por su parte, el artículo 255 del Código Tributario expresa que “toda persona que fabrique o intente fabricar cigarros, cigarrillos o fósforos sin la debida autorización, además de las sanciones por incumplimiento de dicho deber formal, estará sujeto al comiso de los productos fabricados así como de las maquinarias, útiles, instrumentos, receptáculos y cualesquiera otros objetos o sustancias usados o utilizables en la fabricación de los citados productos. De igual manera, quien posea un alambique, montado o desmontado, sin haberlo registrado previamente en la Dirección General de Impuestos Internos, será sancionado con el comiso del mismo.”

El artículo 223 del Código Tributario consagra que si no fuere posible el comiso por no poder aprehenderse las mercancías o efectos, será reemplazado por una sanción pecuniaria igual al valor de estos, agregando en su único párrafo que “si a juicio del órgano que aplica la sanción, existiere una diferencia apreciable de valor entre las mercancías en infracción y los objetos utilizados para cometerla, se sustituirá el comiso de éstos por una sanción pecuniaria de dos a cinco veces el valor de las mercancías en infracción, siempre que los responsables no sean reincidentes en el mismo tipo de infracción.”

Sección IV

Clausura de Establecimiento

El artículo 221, numeral 4, del Código Tributario establece la sanción de Clausura de Establecimiento. Sin embargo, en ninguna parte de la ley se dice en qué consiste esta sanción ni por qué tiempo puede clausurarse un local, aunque se entiende que se trata de un local o establecimiento comercial, no de una casa o apartamento donde tenga su domicilio el infractor.

La Clausura de Establecimiento o Cierre de Local, como su nombre lo indica, puede ser una medida administrativa de coacción o una sanción, según establezca la ley, y consiste en impedir que en un local o establecimiento comercial se ejerzan actividades. En el Código Tributario la Clausura de Establecimiento no figura como una medida de coacción, sino como una sanción contemplada en el numeral 4 del artículo 221.

El artículo 239, numeral 3, del Código Tributario, al sancionar el delito de Defraudación Tributaria, señala que esta infracción podrá ser reprimida con la Clausura del local o establecimiento del infractor o donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de 2 meses. Asimismo, el artículo 241 del mismo Código castiga el Delito Tributario de Elaboración y Comercio Clandestino de Productos sujetos a Impuestos con la "clausura del local o establecimiento por un plazo no mayor de dos meses."

No obstante, la sanción de Clausura de Establecimientos es mencionada en los artículos 250 y 257 del Código Tributario, que tratan sobre las Faltas de Evasión Tributaria y de Incumplimiento de los Deberes Formales, pero sin dejar claro si en estos casos procede o no esta sanción de Clausura y sin indicar el tiempo de la Clausura en el supuesto de que la misma procediera en estos casos. Sin embargo, la situación es distinta respecto de los Delitos Tributarios, pues esta sanción de Clausura sí se tipifica con claridad cuando se habla de los Delitos Tributarios y además los artículos 239 y 241 señalan de manera expresa el tiempo que debe durar la sanción de Clausura, por lo cual parece predominar la teoría que dice que la sanción de Clausura de Establecimiento es de índole penal, no administrativa, y por ende que solo los tribunales penales pueden aplicarla.

Entendiendo la Dirección General de Impuestos Internos que este organismo tiene competencia legal para clausurar establecimientos por simples infracciones de Faltas Tributarias y sin orden judicial, lo cual hemos puesto en dudas según explicamos antes al analizar las distintas sanciones tributarias, en fecha 4 de noviembre de 1996 la DGII emitió su Norma General No.23, sobre Cierre de Establecimientos y/o Suspensión de Actividades, por medio de la cual estableció los casos, procedimiento y tiempo de la clausura. Esta Norma General ya fue estudiada cuando vimos la Facultad de la Administración Tributaria para adoptar Coacción Administrativa, a la cual nos remitimos.

Para un mayor estudio sobre la Clausura de Establecimiento sugerimos ver en esta misma obra la Facultad Sancionatoria de la Administración Tributaria, la Facultad de la Administración Tributaria para adoptar Coacción Administrativa y las Normas Generales sobre las Sanciones Tributarias.

Sección V

Suspensión y Destitución de Cargo Público

Cualquier persona que cumpla con las condiciones establecidas por la ley tiene el derecho a optar para ocupar un cargo público, a menos que una resolución o sentencia se lo prohíba. Esta sentencia o resolución puede referirse a la destitución de un cargo público que ocupe al momento de la sentencia o resolución o a la suspensión temporal o de por vida para ocupar un cargo público, es decir un cargo dentro del tren administrativo del Estado, ya sea nacional o municipal o en uno de los poderes públicos. Hablamos de resolución o sentencia, pues cada legislación decide de si esta suspensión o destitución de cargo público puede hacerse por vía administrativa o por vía judicial.

La sanción de suspensión y destitución de cargo público no aparece tipificada en los Delitos Tributarios. Solo el artículo 222, numeral 2, del Código Tributario, señala que constituyen circunstancias agravantes y atenuantes, a ser tenidas en cuenta para la graduación de las sanciones, siempre que estas no operen automáticamente, la condición de funcionario público que tenga el infractor.

No obstante, refiriéndose a la Falta Tributaria de incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios y empleados de la Administración

Tributaria, el párrafo del artículo 260 del Código Tributario establece que en los siguientes casos se procederá a la suspensión sin disfrute de sueldo hasta por 3 meses o la destitución de su cargo, de acuerdo con la gravedad del caso:

a) 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;

b) 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;

c) Permitir o facilitar a un contribuyente, responsable o tercero el incumplimiento de las leyes tributarias; y

d) Infringir las demás obligaciones que les imponen este Código, las leyes especiales y otras normas tributarias.

Debido a que el artículo 260 del Código Tributario se refiere a la Falta Tributaria de incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria, parece que esta sanción puede ser aplicada directamente por la Administración Tributaria, sin necesidad de ser impuesta por un tribunal penal, pues se trata de una sanción administrativa sobre sus propios empleados y funcionarios.

Sección VI

Inhabilitación para el Ejercicio de Oficios y Profesiones

El numeral 6 del artículo 221 del Código Tributario establece que dentro de las sanciones aplicables a las infracciones tributarias se encuentra la Inhabilitación para el Ejercicio de Oficios y Profesiones. El artículo 214 del mismo Código consigna que incurren en responsabilidad los que actuando en el ejercicio de su profesión, participen dolosamente en una infracción de tipo delictual, ya sea como coautores, cómplices o encubridores o adquiriendo, ocultando, vendiendo o negociando de mercancías, productos u objetos respecto de los cuales sepa o deba saber que se ha cometido una infracción de tipo delictual. Asimismo, el párrafo I de este artículo 214 considera profesionales a las personas

que por título, oficio o actividad habitual, sean personas especializadas o versadas en materia tributaria, señalando en su párrafo II que sin perjuicio de la que corresponda por su responsabilidad de acuerdo con el artículo anterior, podrá aplicárseles accesoriamente a los profesionales, la inhabilitación para el ejercicio de la profesión por el término que se fije, de acuerdo con la gravedad del hecho.

En este sentido, podría decirse que cuando el numeral 6 del artículo 221 del Código Tributario se refiere a la sanción de inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones, se está refiriendo a las personas “que por título, oficio o actividad habitual, sean personas especializadas o versadas en materia tributaria.”

El artículo 239 del Código Tributario, al castigar la Defraudación Tributaria, dispone en su numeral 4 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: “4) Cancelación de licencia, permisos relacionados con la actividad desarrollada por el infractor, por un máximo de 6 meses.” Siendo la Defraudación Tributaria un delito penal se entiende que esta sanción solo puede ser impuesta por los tribunales penales.

Sin embargo, en muchas ocasiones la Dirección General de Impuestos Internos ha procedido, por decisión propia, sin autorización de ningún tribunal, sin previa intimación o proceso verbal para sancionar y respecto de todos los contribuyentes, tengan o no un oficio relacionado con la materia tributaria, a coaccionar a los contribuyentes, no otorgándoles números de comprobantes fiscales o suspendiéndoles los ya concedidos, hasta que dicho contribuyente cumpla con ciertos deberes formales o pague los supuestos tributos adeudados. No se trata en sí de una sanción de inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones en perjuicio de personas que por título, oficio o actividad habitual sean personas especializadas o versadas en materia tributaria, sino de una verdadera coacción administrativa en contra todo contribuyente que según el Fisco no cumpla con sus deberes y obligaciones tributarias. Lo anterior implica 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 puede recibir el fruto de su trabajo.

En los casos como los anteriores, y a diferencia del Cierre o Clausura de Locales, la Administración Tributaria no ha emitido ninguna norma

que regule esta sanción o coacción administrativa. Ni siquiera respeta el debido proceso ni ejerce el procedimiento de aplicación de sanciones pecuniarias consignado en los artículos 69 y siguientes del Código Tributario, en caso de aceptarse la hipótesis de que la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones sea una sanción administrativa y no judicial.

No obstante y 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 pena penal, no de sanción administrativa ni de una simple medida de coacción no autorizada por la ley, conforme al artículo 221 del Código Tributario, parecería lógico y jurídico que estas sanciones solo sean impuestas por los tribunales, luego de un proceso jurisdiccional donde se respeten las garantías del debido proceso.

Sección VII

Pérdida de Concesiones, Privilegios, Franquicias e Incentivos

Dispone el numeral 7 del artículo 221 del Código Tributario que dentro de las sanciones aplicables en materia de infracciones tributarias se encuentra la pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos.

En muchos casos existen leyes de incentivos tributarios que conceden exenciones de impuestos a los contribuyentes, en atención al artículo 244 de la Constitución que 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.” Estos incentivos tributarios pueden referirse a franquicias de importación o a exoneraciones de impuestos nacionales o municipales o a contratos que contienen privilegios o ventajas fiscales.

El artículo 257 del Código Tributario, refiriéndose a la Falta Tributaria por incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes,

responsables y terceros establece que este incumplimiento será sancionado con multa de 5 a 30 salarios mínimos. En su párrafo I agrega 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.” Sin embargo, en ninguna parte de este Código se dice con claridad en cuáles casos o infracciones se debe aplicar esta sanción y a quién corresponde aplicarla.

Por otra parte, tampoco respecto de los Delitos Tributarios el Código Tributario dice cuándo o en que casos específicos se puede aplicar la sanción de pérdida de concesiones, privilegios, franquicias e incentivos, lo que significa que se trata de una sanción teórica, que no puede ponerse en práctica, pues ni el Fisco, en caso de ser una sanción administrativa, ni los tribunales, en caso de ser una sanción penal, podrían aplicar esta sanción si la ley no establece cuál infracción puede ser castigada con la misma. Es una derivación del Principio de Legalidad y Tipicidad de las infracciones y sanciones.

Sección VIII

Cancelación de Licencias, Permisos e Inscripción en Registros Públicos

En nuestro país ya no existe la Ley No.213, sobre Patentes Comerciales, que obligaba a toda persona que se dedicara al comercio o la industria a inscribirse y obtener un permiso del Fisco para operar, pues la misma fue derogada. Algunos de los registros o permisos que existen actualmente son los siguientes:

- 1) El Exequátur para ejercer una profesión, que es un permiso.
- 2) El Registro Sanitario para operar locales que requieren de higiene, como clínicas, laboratorios, bares, restaurantes, etc.
- 3) Registro Industrial, para fabricar productos y mercancías.
- 4) Registro Mercantil, para realizar actos de comercio.
- 5) Registro Nacional de Contribuyentes, como inscripción para asuntos tributarios y obtención de Números de Comprobantes Fiscales.

El artículo 221, numeral 8, del Código Tributario, establece como una sanción aplicable en materia de infracciones tributarias la cancelación de licencias, permisos e inscripción en registros públicos.

Solo en el delito de Defraudación Tributaria se señala en el artículo 239, numeral 4, del Código Tributario, que la defraudación podrá ser reprimida con la “cancelación de licencia, permisos relacionados con la actividad desarrollada por el infractor, por un máximo de 6 meses.” En ninguna otra infracción tributaria aparece esta sanción. Sin embargo, tampoco en ninguna parte del Código Tributario se especifica a cuáles licencias o permisos se refiere esta sanción o si es a todos o solo a algunos de los permisos y registros antes señalados, pues solamente dice que serán aquellos “relacionados con la actividad desarrollada por el infractor.” Al tratarse de una sanción penal, la ley debe ser lo más clara posible.

TÍTULO II

Infracciones y Sanciones Específicas

En este título estudiaremos de manera particular en qué consiste cada una de las infracciones tributarias contenidas en el Código Tributario, ya se trate de Faltas Tributarias o de Delitos Tributarios, sus elementos constitutivos y sus sanciones.

CAPÍTULO I

Faltas Tributarias

De conformidad con el artículo 205 del Código Tributario las Faltas Tributarias, también llamadas Contravenciones 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; y
- 5) El incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos, ajenos a la Administración Tributaria.

Sección I

La Evasión Tributaria

I.- Concepto y Requisitos.

A diferencia de otros países en los cuales la Evasión Tributaria es considerada como un delito de fraude fiscal, caracterizado por la

intención de obtener un provecho patrimonial indebido y castigado con penas de prisión, en la República Dominicana la Evasión Tributaria es una simple Falta Tributaria, sancionada con multa administrativa, donde el elemento intencional no es requisito para constituir la infracción.

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.”

De acuerdo con el Código Tributario, para que exista Evasión Tributaria se requiere la existencia conjunta de tres elementos esenciales:

- 1) Una Acción u Omisión;
- 2) Que se Produzca o pueda Producir una Disminución Ilegítima de los Ingresos Fiscales; y
- 3) Que esa Acción u Omisión No Constituya Otra Infracción.

A) Una Acción u Omisión.

La Evasión Tributaria requiere de una acción u omisión, la cual podrá constituir en no pagar los impuestos (omisión) o pagar solo una parte (acción) mediante maniobras o actos tendentes a disminuir los impuestos a pagar, tales como no registrar en los libros todos los ingresos o registrar gastos abultados o sin los debidos comprobantes.

De acuerdo con el artículo 249 el infractor por Evasión Tributaria puede ser tanto un contribuyente como un responsable. En efecto, señala el numeral 2 de este artículo que constituye un caso de Evasión la “omisión total o parcial de pago del tributo por el contribuyente o responsable.” Sin embargo, y en lo que aparenta ser una contradicción del Código Tributario, en la parte final del artículo 11 del mismo Código se indica que “los agentes de retención o percepción (que son responsables) que no hayan cumplido sus obligaciones de retener, percibir y pagar el impuesto serán pasibles de la sanción por la infracción de mora cometida, cuya sanción se establece en este Código.”

En este sentido, mientras el artículo 249 del Código Tributario establece que constituye Evasión el hecho de que el Responsable omita

total o parcialmente el pago del tributo, la parte final del artículo 11 del mismo Código señala que el Responsable que omita pagar el impuesto es sujeto de la infracción de Mora. No obstante, recordemos que el artículo 248 dispone que cuando hay Evasión Tributaria no puede haber otra infracción.

B) Que se Produzca o pueda Producir una Disminución Ilegítima de los Ingresos Fiscales.

Para que exista Evasión Tributaria no es suficiente que el contribuyente haya realizado actos u omisiones tendentes a disminuir el pago de sus impuestos, pues hay formas legales permitidas por la ley que pueden ser utilizadas para pagar menos. En efecto, para que exista esta infracción de Evasión es requisito esencial que la disminución o posible disminución de los tributos se efectúe de manera ilegítima, es decir utilizando maniobras o formas no permitidas por la ley, que produzcan o puedan producir uno o varios de los siguientes hechos:

- 1) Una Disminución Ilegítima de los Ingresos Tributarios;
- 2) El Otorgamiento Indebido de Exenciones; o
- 3) Un Perjuicio al Sujeto Activo de la Obligación Tributaria.

Asimismo, la ley no exige para constituir la infracción de Evasión Tributaria que se haya producido real y efectivamente una disminución ilegítima de los impuestos o que se haya producido el otorgamiento indebido de exenciones o un perjuicio al sujeto activo de la obligación tributaria, sino que basta con una posibilidad de que esto ocurra, es decir con el hecho de que tales acciones u omisiones ilegítimas puedan en el futuro producir esta disminución o perjuicio fiscal.

C) Que esa Acción u Omisión No Constituya Otra Infracción.

De acuerdo con el Código Tributario existen dos tipos distintos de infracciones tributarias, que son las siguientes:

- 1) Los Delitos Tributarios, que pueden ser:
 - a) La Defraudación Tributaria.

b) La Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Sujetos a Impuestos; y

c) La Fabricación y Falsificación de Especies o Valores Fiscales.

2) Las Faltas Tributarias, que pueden ser:

a) La evasión tributaria que no constituye defraudación;

b) La mora;

c) El incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros;

d) El incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria; y

e) El incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos, ajenos a la Administración Tributaria.

El artículo 248 del Código Tributario es claro al disponer 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”, de donde se desprende que cuando existe Evasión Tributaria no puede existir ninguna otra infracción. Así también lo dispone el artículo 205 del Código Tributario cuando establece que constituye una Falta Tributaria la Evasión Tributaria que no constituye Defraudación.

Por lo tanto, aún cuando en la práctica puede darse el caso de que un contribuyente cometa a la vez varias Faltas Tributarias o varios Delitos Tributarios o varias Faltas y Delitos Tributarios, la Evasión Tributaria es una infracción solitaria, es decir que para que exista Evasión Tributaria no puede existir a la vez otra infracción tributaria, ya sea Mora, Defraudación Tributaria, Incumplimiento de Deberes Formales, etc. En consecuencia, repetimos, la Evasión Tributaria no puede coexistir con ninguna otra infracción.

Debido a la insensatez del Fisco en pretender cobrar más impuestos y multas de las realmente adeudadas, en el año 1996 la Administración Tributaria decidió aplicarle a un contribuyente fiscalizado, además de los intereses indemnizatorios que eran cerca de un 150%, la infracción

de Mora que ocasionaba recargos por aproximadamente un 200%, más la infracción por Evasión Tributaria que implicaba una multa de 2 veces el importe del tributo omitido, todo lo cual constituía un abuso jurídico y fiscal. En esa oportunidad dicho contribuyente decidió recurrir esa decisión del Fisco ante el tribunal, argumentando que el artículo 248 del Código Tributario era claro al expresar que la Evasión Tributaria era una infracción solitaria que no podía coexistir con otra infracción como era la Mora, triunfando en sus pretensiones ante el Tribunal Superior Administrativo y la Suprema Corte de Justicia, que decidieron que en esos casos procedía la Evasión Tributaria, pero no la Mora.

Debido a la anterior jurisprudencia y en razón de que en esos casos de diferencias por fiscalizaciones al Fisco le convenía más aplicar Mora, que tiene una sanción automática y porcentual por mes, y no aplicar Evasión Tributaria, que implicaba un juicio administrativo y la aplicación de multas oscilantes de hasta 2 veces el impuesto evadido, en el año 2004, mediante Ley No.288-04, se produjo una modificación del párrafo del artículo 248 del Código Tributario para establecer que “no incurre en esta infracción (Evasión Tributaria), sino en Mora, quien paga espontáneamente fuera de los plazos, el impuesto que hubiere omitido”. Agrega que “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.”

Sin embargo, esta modificación del párrafo del artículo 248 no es muy clara, surgiendo las siguientes controversias:

1) Cuando surjan “diferencias de impuestos determinadas como consecuencia de las fiscalizaciones y estimaciones de oficio realizadas por la Administración Tributaria”, sigue existiendo Evasión Tributaria, pero sancionada con “los recargos establecidos en el artículo 252 de esta Ley,” que son los recargos por Mora? o

2) Cuando surjan “diferencias de impuestos determinadas como consecuencia de las fiscalizaciones y estimaciones de oficio realizadas por la Administración Tributaria”, ya no se trataría de Evasión Tributaria sino de la infracción de Mora y por eso esta infracción estaría sujeta “a los recargos establecidos en el artículo 252 de esta Ley,” que son los recargos por Mora?

La idea anterior no es solo semántica, sino de gran importancia jurídica, pues si se trata de una infracción de Mora la sanción pecuniaria, es decir los recargos, se aplican de manera automática y sin juicio administrativo, pues el párrafo del artículo 69 del Código Tributario expresa que “las contravenciones por declaraciones tributarias o pagos extemporáneos serán sancionadas por la Administración Tributaria sin procedimiento previo.” Por el contrario, si se sigue tratando de una infracción de Evasión Tributaria, entonces se trataría de una multa, no ya de 2 veces el importe del tributo debido, como consigna el artículo 250 del Código Tributario para la sanción por Evasión Tributaria, sino con “los recargos establecidos en el artículo 252 de esta ley,” que son los recargos por Mora, lo que podría implicar un juicio administrativo conforme a los artículos 70 y siguientes del Código Tributario.

No obstante, según nuestro criterio la Ley No.288-04, al modificar el párrafo del artículo 248 en la forma que lo hizo, quiso indicar que en estos casos de diferencias por fiscalizaciones ya no habría Evasión Tributaria, sino la infracción de Mora, no solo porque la infracción cometida se sanciona con los recargos por mora, sino también porque este párrafo empieza diciendo que “no incurre en esta infracción (Evasión) sino en Mora”, con lo cual da a entender que en estos casos ya no existiría Evasión Tributaria, sino Mora, lo que implica a su vez una sanción automática de recargos, sin juicio previo.

II.- Distinción entre Evasión, Elusión y Defraudación.

A) Evasión y Elusión.

La Evasión Tributaria, conforme al artículo 248 del Código Tributario, implica una acción u omisión que tiende a producir una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, el otorgamiento indebido de exenciones o un perjuicio al sujeto activo de la obligación tributaria. Por lo tanto, se trata de una acción ilegítima para disminuir el pago de sus impuestos.

La Elusión Tributaria, por su parte, es la acción que efectúa el contribuyente para reducir sus impuestos a pagar mediante el uso de operaciones no prohibidas por la ley o las disposiciones reglamentarias o administrativas. Sin embargo, en muchos casos la figura de la “elusión

fiscal” es vista como una infracción tributaria cuando es hecha con maniobras o simulaciones destinadas a disminuir la carga tributaria.

La similitud ente la Evasión Tributaria y la Elusión Tributaria es que a través de ambas figuras se persigue disminuir los impuestos a pagar, pero se diferencian en que mientras en la Evasión Tributaria se viola la ley, en la Elusión Tributaria la disminución de impuestos se logra sin transgredir la ley, excepto si se hace con artimañas, maniobras u ocultaciones, lo cual ya no sería Elusión, sino Defraudación.

En el campo de la tributación es un deber constitucional pagar impuestos, debiendo pagarse exactamente los impuestos establecidos en la ley. Sin embargo, si la ley permite utilizar mecanismos o realizar 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. En este sentido, la Elusión Tributaria no puede verse como algo que debe molestar a la Administración Tributaria, pues el legislador tendrá sus razones para permitirla.

El contribuyente siempre tiene 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. Así ocurre, por ejemplo, cuando el contribuyente aprovecha a su favor las lagunas o errores de la ley para pagar menos impuestos. 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, la Elusión Tributaria no es lo mismo que utilizar maniobras o formas jurídicas para ocultar la verdadera realidad económica, con miras a evadir o disminuir el impacto fiscal de una operación. En efecto, 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.

Asimismo, y respecto al cobro de los impuestos, el artículo 2 del Código Tributario, establece que las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la Administración Tributaria, la cual podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad. En cambio, cuando el hecho generador es definido atendiendo a la forma jurídica, deberá atenderse a ésta. Agrega, además, 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. El estudio de este artículo ya lo hicimos en la parte de esta obra dedicada al hecho generador de la obligación tributaria, a la cual nos remitimos.

Por eso *Villegas* afirma que “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 consecuencia, una elusión tributaria no permitida por la ley, hecha con maniobras y simulaciones que disfracen o escondan el verdadero acto o transacción, no es una verdadera Elusión Tributaria, sino una Evasión o Defraudación Tributaria.

B) Evasión y Defraudación Tributaria.

De conformidad con el artículo 205 del Código Tributario constituye una Falta Tributaria la Evasión Tributaria que no constituye Defraudación. Por ende, la Evasión Tributaria no debe confundirse con la Defraudación Tributaria.

Mientras la Evasión Tributaria es una Falta Tributaria que implica una acción u omisión no dolosa o no culposa tendente a producir una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, la Defraudación Tributaria, tipificada en el artículo 236 del Código Tributario, es un

Delito Tributario que implica dolo o culpa y la intención de defraudar al Fisco mediante simulación, ocultación, maniobra o engaño, con el objeto de producir una disminución de los impuestos a pagar.

III.- Casos de Evasión Tributaria.

El artículo 249 del Código Tributario indica que constituyen casos típicos de Evasión Tributaria, entre otros, los siguientes:

1) La Presentación de una Declaración Falsa o Inexacta.

El legislador previó como una infracción y en tal sentido sanciona al contribuyente que habiendo presentado oportunamente su declaración de impuestos, es decir dentro de la fecha establecida, presente dicha declaración con falsedades o datos inexactos, y tal situación provoque o pueda provocar una disminución ilegítima de los ingresos fiscales.

2) La Omisión Total o Parcial del Pago del Tributo.

En estos casos el legislador sanciona al contribuyente o responsable que no se presenta al Fisco a pagar sus impuestos o a aquél que dentro del plazo establecido por la ley para pagar, solo paga una parte de estos. Sin embargo, recordemos que el párrafo del artículo 248, modificado por la Ley No.288-04, señala que “no incurre en esta infracción, sino en la de mora, quien paga espontáneamente fuera de los plazos, el impuesto que hubiere omitido” y que “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.”

Es importante recalcar que cuando un contribuyente presenta su declaración tributaria fuera de plazo o paga voluntariamente sus impuestos fuera del plazo establecido o después de declarar surgen diferencias de impuestos a pagar, entonces en estos casos no hay Evasión Tributaria, sino Mora.

Por otra parte, este artículo 249 establece como Evasión Tributaria la omisión total o parcial del pago del tributo por parte del contribuyente o responsable. Sin embargo, nos encontramos con las siguientes incongruencias legales:

a) Según el numeral 2 del artículo 249 constituye un caso de Evasión la “omisión total o parcial de pago del tributo por el contribuyente o responsable.”

b) Sin embargo, la parte final del artículo 11 del mismo Código Tributario indica que “los agentes de retención o percepción (que son responsables) que no hayan cumplido sus obligaciones de retener, percibir y pagar el impuesto serán pasibles de la sanción por la infracción de mora.”

c) Mientras el artículo 249 del Código Tributario establece que constituye Evasión el hecho de que el responsable omita total o parcialmente el pago del tributo, la parte final del artículo 11 del mismo Código señala que el responsable que omita pagar el impuesto es sujeto de la infracción de Mora.

d) No obstante, el artículo 248 dispone que cuando hay Evasión Tributaria no puede haber otra infracción, como por ejemplo Mora.

IV.- Sanción por Evasión Tributaria.

El artículo 250 del Código Tributario dispone que “la infracción por evasión 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.”

Sin embargo, es interesante notar que mientras el artículo 248 del Código señala que la infracción puede constituirse por el hecho de que real y efectivamente se haya producido una disminución ilegítima de los impuestos o por la posibilidad de que esto ocurra, la sanción por Evasión Tributaria da a entender que es necesario que se haya producido la disminución, pues castiga la infracción con una sanción pecuniaria de hasta dos veces el importe del “tributo omitido.”

Sin embargo, en su único párrafo, modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, se establece que “en el caso en que no pudiere determinarse el monto de los tributos evadidos, la multa se fijará entre diez (10) y cincuenta (50) salarios mínimos,” con lo cual se estaría castigando la infracción en caso de existir posibilidad de disminución de los ingresos fiscales.

Al tratarse de una Falta Tributaria castigada con una sanción pecuniaria de multa, la infracción es juzgada y sancionada por la propia Administración Tributaria siguiendo el procedimiento contemplado en los artículos 69 y siguientes del Código Tributario.

Por otra parte, es importante destacar que el artículo 250 del Código Tributario consigna que la sanción pecuniaria por Evasión Tributaria se aplicará “sin perjuicio de la sanción de clausura, si hubiere lugar”, con lo cual surgen las siguientes interrogantes:

1) Cuándo hay lugar a la sanción de Clausura y por qué tiempo?

En el Código Tributario ninguna Falta Tributaria es sancionada textualmente con Clausura de Establecimiento. Solo los Delitos Tributarios de Defraudación Tributaria y Elaboración y Comercio Clandestino de Productos sujetos a Impuestos establecen que en caso de estos delitos se sancionará con penas de “clausura del local o establecimiento por un plazo no mayor de dos meses”. Por lo tanto, según nuestro criterio, cuando existe la Falta de Evasión Tributaria no procede la clausura de establecimiento, a menos que se trate de una Defraudación Tributaria, que es una evasión agravada.

2) Si la Clausura es una sanción penal y no corresponde al Fisco aplicarla, por qué se menciona en una Falta Tributaria?

Entendemos, como hemos dicho antes, que la sanción de clausura es de índole penal, no administrativa, y por ende el Fisco no puede aplicarla, por lo cual creemos que fue un exceso de los redactores del Código Tributario mencionar la clausura dentro de las sanciones por una Falta Tributaria, pues esto crea confusión.

Sin embargo, pensamos que la intención del legislador al consignar en el artículo 250 del Código Tributario que la sanción pecuniaria por Evasión Tributaria se aplicará “sin perjuicio de la sanción de clausura, si hubiere lugar”, fue la de referirse a que cuando la Evasión Tributaria se convierta en una Defraudación Tributaria, pues en ambos casos existe evasión, entonces se podrá aplicar la clausura. Por eso este artículo 250 no dice expresamente que se sancionará con clausura, sino que utiliza la frase “sin perjuicio de la sanción de clausura” y además agrega que esta sanción de clausura solo se aplicaría “si hubiere lugar”. No obstante,

en ninguna parte se dice “cuándo hay lugar a la clausura” en los casos de Falta, lo que sí ocurre cuando el Código se refiere a los Delitos Tributarios.

Por lo anterior debe siempre tenerse en cuenta 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.

Desde el punto de vista jurídico solo puede haber lugar a la sanción de clausura en aquellos casos en que la ley así lo tipifica expresamente y cuando el texto de ley establece por qué tiempo se aplicará la clausura, lo cual solo ocurre en los casos de Delitos Tributarios, no en los casos de Faltas Tributarias. Por lo tanto, reiteramos, es nuestro criterio que la Administración Tributaria no tiene competencia legal para aplicar la sanción de clausura.

V.- La Evasión Tributaria No Genera Intereses Indemnizatorios.

Anteriormente indicamos que el artículo 27 del Código Tributario expresa que “sin perjuicio de los recargos o sanciones a que pueda dar lugar, la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora. Este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación. Se entiende por tasa efectiva de interés, el interés propiamente dicho, más cualquier cargo efectuado por cualquier concepto, que encarezca el costo del dinero.” En la actualidad este interés indemnizatorio está fijado en un 1.73% mensual.

Sin embargo, debido al principio jurídico de Legalidad, según el cual no hay ni puede haber infracción ni sanción ni exigencia por parte del Fisco a los particulares sin una ley previa que tipifique la conducta antijurídica y fije la pena o la exigencia, y en virtud del artículo 3, párrafo III del Código Tributario, que consagra el principio jurídico de Prohibición de Analogía de Infracciones, según el cual no pueden

utilizarse leyes o disposiciones distintas a las establecidas por la ley para castigar a un infractor, entendemos que los intereses indemnizatorios o moratorios, al ser una sanción contenida en el artículo 221, numeral 2, del Código Tributario, los mismos únicamente proceden en aquellos casos en que limitativamente han sido contemplados por la ley.

En efecto, todo tributo, sanción, pena, interés indemnizatorio o exigencia que pueda hacerle el Fisco a los particulares tiene necesariamente que estar prevista y autorizada por una ley previa y aplicarse únicamente a aquellos casos que indica la ley, por lo cual ningún contribuyente se encuentra obligado a pagarle al Fisco intereses indemnizatorios si la ley de manera expresa no lo dice.

Con respecto a la Evasión Tributaria en ninguna parte del Código Tributario se establece que en caso de Evasión Tributaria se producen intereses indemnizatorios. El Código Tributario solo exige el pago de intereses en los siguientes casos:

- 1) Mora (artículo 27);
- 2) En caso de Prórroga para Pagar Tributos (párrafo II del artículo 17);
- 3) Por Diferencias de Impuestos a Pagar en un Recurso de Reconsideración (párrafo I del artículo 57); y
- 4) Por No Pago de la Sanción Pecuniaria (artículo 225).

Sobre este particular la Suprema Corte de Justicia ha tenido oportunidad de manifestarse, expresando lo siguiente: Considerando, que tal como lo consigna el Tribunal *a-quo* en su sentencia, el Código Tributario establece expresamente los distintos casos en que procede la aplicación de la sanción del interés indemnizatorio, los que son: 1) En caso de mora; 2) En caso de prórrogas para el pago de los tributos; 3) En caso de las diferencias de impuestos que en definitiva se deban pagar como consecuencia de la interposición de los recursos administrativos tributarios; y 4) En caso de que la sanción pecuniaria por la comisión de una infracción tributaria no se pague en la fecha establecida al efecto; que en el caso, si bien es cierto que la recurrida incurrió en la infracción de evasión tributaria, no menos cierto es, que la misma pagó en la fecha requerida los impuestos adicionales que le fueron determinados en fiscalización y que dieron origen, a la sanción pecuniaria por evasión,

por lo que evidentemente no procedía aplicar interés indemnizatorio; que al decidirlo así, el Tribunal *a-quo* interpretó correctamente la ley de la materia, sin incurrir en la contradicción de motivos invocada por la recurrente por lo que procede rechazar el segundo medio de casación. (Sentencia de la SCJ, de fecha 7 de noviembre del 2001, B.J. No.1092, pág.676)

Sección II

La Infracción de Mora

A) Infracción de Mora.

El artículo 26 del Código Tributario establece que el no cumplimiento oportuno de la obligación tributaria constituye en mora al sujeto pasivo, sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la Administración Tributaria. Por su parte, el artículo 251 del Código Tributario, expresa que incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto. En su único párrafo este artículo agrega que la mora queda configurada tanto en los casos de pago espontáneo como en los realizados por intimación de la Administración Tributaria.

Por argumento a contrario hay que afirmar que no incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria dentro de la fecha establecida al efecto, sin importar si el contribuyente pagó espontáneamente, sin aviso previo de la Administración Tributaria, o si pagó voluntariamente luego de recibir una intimación del Fisco, ya sea una carta, acto de alguacil, telegrama, etc.

Sin embargo, el hecho de que el contribuyente haya presentado oportunamente su declaración tributaria no lo libera de la infracción de mora cuando dicho contribuyente no declaró y/o pago todos sus impuestos. En efecto, antes del año 2004 el Código Tributario establecía que cuando una persona presentaba su declaración de impuestos declarando solo una parte de los impuestos adeudados, no existía la infracción de Mora, sino de Evasión Tributaria, y así lo decidió en muchas sentencias el Tribunal Superior Administrativo.

En vista de la anterior situación, mediante Ley No.288-04 del 23 de septiembre del 2004 se modificó el párrafo del artículo 248 del Código Tributario, que trata sobre la Evasión Tributaria, para establecer lo

siguiente: “No incurre en la infracción de Evasión Tributaria, 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.”

Asimismo, al ofrecer el párrafo III del artículo 252 del Código Tributario descuentos por pronto pago en los casos en que “un contribuyente pague de forma inmediata y definitiva los impuestos que le fueren notificados por la Administración Tributaria o realice una rectificación voluntaria de su declaración jurada de impuestos”, está dando a entender que la Mora ocurre también cuando un contribuyente ha presentado en tiempo oportuno su declaración jurada de impuestos, pero no ha declarado y/o pagado todos sus impuestos, sino una parte de ellos. En estos casos la infracción de Mora se produce respecto de la parte de los impuestos no pagados oportunamente, aplicándose recargos por mora sobre la cantidad no pagada.

Es por lo anterior que podemos decir que con las modificaciones legales efectuadas, en la actualidad la infracción de Mora ya no depende en sí de un pago espontáneo y tardío por parte del contribuyente, sino solo de un pago tardío, ya sea que este pago se produzca de manera espontánea, por intimación del Fisco, por diferencias en fiscalización o por determinación de oficio de la deuda. En este sentido, la infracción de Mora puede ocurrir tanto cuando el contribuyente presenta su declaración jurada de impuestos como en aquellos casos en que no la ha presentado. En consecuencia, puede existir Mora cuando el contribuyente no paga nada de sus impuestos adeudados o efectúa un pago insuficiente de los mismos y este acude voluntariamente a pagar o cuando el Fisco lo detecta y le notifica una estimación de oficio o lo fiscaliza y le requiere el pago de la diferencia de impuestos no pagada.

Por el contrario, habría Evasión Tributaria cuando el contribuyente no declara sus impuestos ni paga los mismos ni en la fecha establecida ni después y además no acude al Fisco a pagarlos ni voluntariamente ni por intimación del Fisco, y el Fisco no le notifica una estimación de oficio.

A diferencia de lo que ocurre en materia civil, en la cual y salvo acuerdo en contrario entre las partes, la mora surge a partir de una

intimación al deudor y no es considerada como una infracción, sino como una indemnización, en materia tributaria la mora es considerada como una infracción o Falta Tributaria y surge automáticamente, es decir “sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la Administración Tributaria.”

B) Casos en que Proceden los Recargos por Mora.

1) Pago Extemporáneo de Impuestos.

Dispone el artículo 251 del Código Tributario 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.”

2) Diferencias en Fiscalización.

Establece el párrafo del artículo 248 del Código Tributario, modificado por la Ley No.288-04, que no incurre en la infracción de Evasión Tributaria, sino en la de Mora, quien paga espontáneamente fuera de los plazos, el impuesto que hubiere omitido. Agrega que “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.”

3) Agentes de Percepción o Retención.

Expresa el párrafo I del artículo 252 del Código Tributario que la misma sanción de Recargos por Mora “será también aplicable a los agentes de retención o percepción, con respecto a la mora en el pago de los impuestos sujetos a retención o percepción.” Similar disposición aparece al final del artículo 11 del mismo Código, al disponer que “los agentes de retención o percepción que no hayan cumplido sus obligaciones de retener, percibir y pagar el impuesto serán pasibles de la sanción por la infracción de mora cometida, cuya sanción se establece en este Código.”

C) Casos que No Proceden los Recargos por Mora.

Cuando el sujeto pasivo no paga en la fecha establecida su deuda tributaria está sujeto al pago de recargos por mora. Sin embargo, es importante señalar que el artículo 251 se refiere específicamente al pago de la "deuda tributaria" y por tanto solo puede aplicarse recargos por mora por el no pago oportuno de la deuda tributaria. Entendemos que en estos casos de mora el concepto "deuda tributaria" debe ser interpretado como "obligación tributaria" que es la verdadera deuda tributaria. En consecuencia, entendemos que los recargos por mora no proceden en los siguientes casos:

1) En los casos de Evasión Tributaria, porque la ley no lo dice, según se explicó;

2) Por el No Pago Oportuno de los Intereses Indemnizatorios.

Lo anterior significa que no puede aplicarse recargos por mora sobre los intereses indemnizatorios que no hayan sido pagados oportunamente. Cuando los intereses indemnizatorios no se pagan en la fecha establecida solo procede el cobro compulsivo de los mismos.

3) Por el No Pago Oportuno de las Sanciones Pecuniarias.

Aunque se trata de un atraso en el pago, los recargos por mora no proceden sobre las sanciones pecuniarias no pagadas en la fecha establecida, pues estas sanciones no constituyen parte de la obligación tributaria, sino una consecuencia o accesorio del no pago de la misma, y además porque el artículo 225 del Código Tributario señala que cuando "la sanción pecuniaria no sea pagada en la fecha establecida, se devengará sobre el monto de la misma, el interés moratorio establecido en el artículo 27, desde la fecha en que debió efectuarse el pago."

4) Caso Especial de los Anticipos.

Los anticipos de impuestos no constituyen una deuda tributaria, sino un avance, pago a cuenta o anticipo sobre una posible deuda aún no determinada y por ende no pueden aplicarse recargos por mora sobre una deuda aún no determinada y ni exigible.

Por eso el original artículo 315 del Código Tributario, refiriéndose a la exención de los anticipos en el Impuesto sobre la Renta y a los pagos insuficientes de anticipos, solo sancionaba con intereses indemnizatorios y no con recargos por mora el pago insuficiente de los anticipos, al señalar lo siguiente: "Pagos Insuficientes. Cualquier pago insuficiente de algún anticipo requerido por el artículo anterior devengará intereses, a la tasa prevista en el Título I de este Código, a partir de la fecha fijada para el pago del anticipo de que se trate."

Sin embargo, este artículo 315 fue posteriormente derogado por el artículo 11 de la Ley No.12-01, del 17 de enero del 2001, dejando en un limbo jurídico la cuestión relativa a si el no pago de los anticipos o su pago insuficiente generaría o no recargos por mora e intereses indemnizatorios.

No obstante, el artículo 79 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, al referirse al incumplimiento de la obligación de pago de los anticipos, y a nuestro entender en franca violación a los límites reglamentarios, estableció que "cuando una persona obligada a pagar anticipos, lo hiciere con atraso, estará en todos los casos sujeto a los recargos e intereses indemnizatorios correspondientes, contados a partir de la fecha en que debió pagarse el anticipo, hasta la fecha límite fijada por la ley para la presentación de la declaración jurada anual." Es debido a este Reglamento que la Dirección General de Impuestos Internos sanciona con recargos e intereses el no pago oportuno de los anticipos, contando estos recargos e intereses solamente durante el lapso de tiempo que transcurre entre la fecha en que debió pagarse el anticipo, hasta la fecha límite fijada por la ley para la presentación de la declaración jurada anual.

No obstante, repetimos, no estamos de acuerdo en aplicar recargos por mora al retraso en el pago de los anticipos, por las siguientes razones:

a) Porque según el Principio de Legalidad no pueden aplicarse sanciones donde la ley no lo dice, y en el caso de los anticipos la ley no lo dice. Recordemos el adagio jurídico de "*Nulla Poena sine Lege Previa.*"

b) El reglamento carece de capacidad jurídica para establecer sanciones. Por lo tanto, es indiferente que el reglamento contemple o no recargos por mora donde la ley no lo establece.

c) Porque el pago de anticipos es un avance a una deuda que aún no es exigible y por tanto no puede existir mora sobre una deuda no exigible.

d) Porque el antiguo artículo 315 del Código Tributario sirve como instrumento de interpretación histórica de la ley y en él, aunque hoy derogado, el no pago de los anticipos o su pago insuficiente solo acarrea pago de intereses indemnizatorios, no el pago de recargos por mora.

Subsección I

Evasión Tributaria Versus Mora

A) Distinción entre Evasión Tributaria y Mora.

Entre las Faltas Tributarias de Evasión Tributaria y Mora existen diferencias significativas que conviene puntualizar. Antes del año 2004 una de las diferencias entre Evasión y Mora dependía del hecho de si el contribuyente presentaba oportunamente su declaración jurada de impuestos y/o pagaba los mismos, pues el Código Tributario establecía que cuando una persona presentaba su declaración de impuestos declarando solo una parte de los impuestos adeudados, no existía la infracción de Mora, sino de Evasión Tributaria, y así fue decidido en distintas sentencias del Tribunal Superior Administrativo.

Sin embargo, mediante Ley No.288-04 del año 2004 se modificó el párrafo del artículo 248 del Código Tributario, que trata sobre la Evasión Tributaria, para establecer que no incurre en la infracción de Evasión Tributaria, sino en 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, que trata sobre los recargos por mora.

En la actualidad la infracción de Mora ya no depende en sí de la presentación de una declaración jurada de impuestos ni de un pago espontáneo y tardío por parte del contribuyente, sino solo de un pago tardío, ya sea que este pago se produzca de manera espontánea, por intimación del Fisco, por diferencias en fiscalización o por determinación

de oficio de la deuda, lo que implica que la infracción de Mora puede ocurrir independientemente de que se presente o no una declaración jurada de impuestos.

Por tanto, puede existir Mora cuando el contribuyente no paga nada de sus impuestos adeudados o efectúa un pago insuficiente de los mismos, siempre y cuando este acuda voluntariamente a pagar sus impuestos o cuando el Fisco lo detecta y le notifica una estimación de oficio o lo fiscaliza y le requiere el pago de la diferencia de impuestos no pagada. Por el contrario, habría Evasión Tributaria cuando el contribuyente no declara sus impuestos ni paga los mismos ni en la fecha establecida ni después y además no acude al Fisco a pagarlos ni voluntariamente ni por intimación del Fisco y el Fisco no le notifica una estimación de oficio.

La Evasión Tributaria, como veremos a continuación, es una infracción solitaria, que no puede coexistir con otras infracciones, que consiste en una acción u omisión tendente a no pagar los impuestos debidos o pagar solamente una parte de ellos. No se trata de un pago voluntario fuera de plazo, sino del no pago total ni parcial del impuesto, ni dentro del plazo legal ni fuera de él. Cuando el Fisco detecta la evasión, procede al cobro de los impuestos dejados de pagar y aplica la sanción por evasión.

B) Mora y Evasión No pueden Coexistir.

Señala 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.” En su único párrafo, este artículo 248, modificado por la Ley No.288-04, expresa 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.”

Por su parte, el artículo 26 del Código Tributario define la Mora como el no cumplimiento oportuno de la obligación tributaria y el artículo

251 del Código Tributario, refiriéndose a la Mora, expresa que “incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto”, quedando la mora configurada tanto en los casos de pago espontáneo como en los realizados por intimación de la Administración Tributaria.

Por argumento a contrario hay que afirmar que no existe la infracción de mora cuando hay cumplimiento oportuno de la obligación tributaria, es decir que no puede haber mora si el pago de la deuda tributaria se efectúa dentro de la fecha establecida, sin importar si el contribuyente pagó espontáneamente o luego de recibir una intimación o carta de la Administración Tributaria.

Ahora bien, podría pensarse que sería muy fácil para un sujeto pasivo declarar y pagar oportunamente una cantidad de impuestos totalmente apartados de la verdad, por ejemplo un 20% de lo que realmente tenía que declarar y pagar, y luego de una fiscalización pagar sin recargos por mora cualquier diferencia de impuestos que resulte de los ajustes que se practiquen, es decir el 80% faltante, ganándose de esta forma el costo financiero del dinero. Sin embargo, utilizar impunemente el procedimiento anteriormente indicado solo sería factible si la ley no catalogara estos hechos como una infracción y no sujetara la misma a la aplicación de recargos y/o sanciones.

Originalmente el Código Tributario sí contempló la situación anterior como una infracción y la hizo sujeta de la aplicación de sanciones. A esta infracción le dio el nombre de Evasión Tributaria y la distinguió de la Mora. En efecto, en su artículo 248 el Código Tributario expresaba que incurría “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.” Como puede observarse, el legislador previó como una infracción y en tal sentido sancionó al sujeto pasivo que habiendo presentado oportunamente su declaración y habiendo pagado los tributos declarados en la fecha establecida, declare y/o pague menos impuestos de los que debió pagar.

Sin embargo, y en razón de que por mucho tiempo y de forma errada el Fisco aplicó incorrectamente la sanción por Mora donde realmente había Evasión, provocando que el Tribunal Superior Administrativo

revocara estas sanciones por Mora, y a la vez en razón de que la sanción por Evasión Tributaria implicaba para la Administración Tributaria una potestad discrecional y no una aplicación automática, de pleno derecho y sin previo juicio, sancionándose “con una pena pecuniaria de hasta 2 veces el importe del tributo omitido”, la Ley de Reforma Tributaria No.288-04, modificó el párrafo único del artículo 248 del Código Tributario para establecer que “no incurre en la infracción de Evasión Tributaria, sino en la de Mora, quien paga espontáneamente fuera de los plazos, el impuesto que hubiere omitido”, agregando que “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”, que son los recargos por mora.

Por lo tanto, debe quedar claro que de acuerdo con el artículo 248 del Código Tributario la Evasión Tributaria no puede coexistir con la Mora, pues el artículo 248 es contundente al indicar 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.” La infracción de Mora se constituye por un pago fuera del plazo indicado por la ley. La Evasión Tributaria, por su parte, ocurre cuando el pago no se hace, sino que el Fisco ha descubierto o detectado el no pago y exige el cumplimiento del mismo.

En este sentido y de acuerdo con la ley, cuando existe la infracción denominada Evasión Tributaria no puede existir ninguna otra infracción y por tanto Evasión Tributaria y Mora no pueden coexistir. Es por lo anterior que no debe quedar dudas respecto a que el artículo 248 del Código Tributario señala de manera clara y contundente que para que pueda existir Evasión Tributaria no puede existir al mismo tiempo ninguna otra de las infracciones de ese capítulo y por ende la Evasión Tributaria que produce una disminución de los ingresos tributarios no puede coexistir con la Mora, que también produce una disminución de los ingresos tributarios. Por lo tanto, cuando una acción u omisión del contribuyente produce o puede producir una disminución de los ingresos tributarios, existe una sola de estas dos infracciones: Mora o Evasión Tributaria, nunca las dos al mismo tiempo.

No obstante, sabido es que un mismo hecho puede configurar más de una infracción. En este sentido, el artículo 206 del Código Tributario dispone que “cuando un mismo hecho configure más de una de las Faltas señaladas en este Código, se sancionará independientemente cada una de ellas, si se trata de Faltas. En materia delictual se aplicará el principio del no cúmulo de penas y se castigará con la pena mayor, salvo disposición en contraria de esta Ley.”

Alguien podría pensar, entonces, que de acuerdo al artículo 206 del Código Tributario un mismo hecho puede al mismo tiempo constituir las infracciones de Mora y Evasión Tributaria, que son dos Faltas Tributarias. Sin embargo, esto no es así, pues si bien es cierto que un mismo hecho puede constituir más de una infracción e incluso castigarse con más de una sanción cuando tal situación es legalmente permitida, no menos cierto es que la concurrencia de infracciones distintas y/o sanciones diferentes no ocurre en todos los casos, sino únicamente en aquellos que la ley permite. Por el contrario, la concurrencia de infracciones no puede ocurrir en aquellos casos en que de manera expresa la ley señala que no puede haber tal concurrencia.

Pero el caso de concurrencia de infracciones señalado en el artículo 206 del Código Tributario no se aplica a la Evasión Tributaria, ya que en este caso no puede existir la concurrencia de infracciones, pues el propio Código Tributario así lo establece al consignar en su artículo 248 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.”

En efecto, en el caso específico de la Evasión Tributaria la ley indica que no puede haber concurrencia de infracciones y por eso el artículo 248 establece que solamente puede haber Evasión Tributaria cuando tal acción u omisión no constituya otra de las infracciones de este capítulo, es decir que la Evasión Tributaria es una especie de infracción solitaria que no puede ir acompañada de ninguna otra, mucho menos con la Mora, pues en tal caso existiría una doble sanción tan absurda y enorme que prácticamente sería expropiatoria.

En consecuencia, la Mora y la Evasión Tributaria no pueden concurrir al mismo tiempo, no solamente porque con ello se estaría

castigando de manera abusiva a un contribuyente, con lo cual se estarían violando los principios constitucionales de razonabilidad y justicia, sino también porque el mismo Código Tributario, en su artículo 248, hace expresamente esta salvedad en el caso específico de la Evasión Tributaria. En resumen, no procede que el Fisco, además de aplicar la sanción por Evasión Tributaria, también le aplique al contribuyente una sanción por Mora, pues según se explicó y demostró anteriormente es legalmente imposible que ambas infracciones puedan coexistir al mismo tiempo y por un mismo hecho.

Finalmente es preciso indicar que la Evasión Tributaria tampoco puede coexistir con el delito de Defraudación Tributaria, pues el artículo 205 del Código Tributario, al clasificar las Faltas Tributarias, expresa que “constituyen Faltas Tributarias sancionadas pecuniariamente: 1) La Evasión Tributaria que no constituye defraudación.”

Subsección II

Sanción por Mora

Dispone el artículo 252 del Código Tributario, modificado por la Ley No.147-00, del 27 de diciembre del 2000, que la mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes.

Asimismo, el artículo 27 del Código Tributario señala que “sin perjuicio de los recargos o sanciones a que pueda dar lugar, la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora. Este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación. Se entiende por tasa efectiva de interés, el interés propiamente dicho, más cualquier cargo efectuado por cualquier concepto, que encarezca el costo del dinero.” En la actualidad este interés indemnizatorio se calcula en un 1.73% mensual.

Por su parte el párrafo III del artículo 252 del Código Tributario establece el descuento de los recargos por el pronto pago de los impuestos, al consignar lo siguiente: “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:

1) 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.

2) 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.

Para una mayor amplitud del estudio de la sanción por Mora y su descuento por pronto pago, recomendamos ver la sección referente a la sanción por Mora, en el capítulo dedicado a las distintas sanciones tributarias.

Sección III

Incumplimiento de los Deberes Formales de los Contribuyentes, Responsables y Terceros

A) La Infracción.

Los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros se encuentran citados principalmente en el artículo 50 del Código Tributario y fueron estudiados en la parte concerniente a los deberes formales. Los deberes formales que cita el artículo 50 del Código, que deben ser cumplidos o de lo contrario se produce la infracción de Falta Tributaria, son los siguientes:

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 2 meses siguientes a la iniciación de sus actividades y debe contener todas las informaciones requeridas para la inscripción en el Registro Nacional de Contribuyentes y en todos los demás en que deba inscribirse el informante.

e) Comunicar los cambios de domicilio, así como cualquier cambio de situación que pueda dar lugar a la alteración de la responsabilidad tributaria, dentro de los 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 que suministra el Fisco. La falta de estos formularios no exime al contribuyente de su 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 a conceder prórroga no es susceptible de recurso alguno.

En los casos de impuestos de declaración y pago simultáneo la prórroga para declarar y pagar deberá regirse por las disposiciones del artículo 27 del Código Tributario, es decir que están sujetas al pago del interés indemnizatorio.

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

h) (Modificado por Ley No.495-06). 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) (Modificado por Ley No. 495-06). Todas las personas físicas o jurídicas que realicen operaciones de transferencias de bienes o pres-

ten 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 esta 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.

Sin embargo, también en los artículos 253 y 254 del Código Tributario se citan otras Faltas Tributarias por el incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros. En efecto, señala el artículo 253 que constituye una violación a los deberes formales 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, indicando en el artículo 254 que incurrir 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, consignando en su único párrafo que en especial constituyen casos de incumplimiento de los deberes formales los siguientes:

1) La omisión de la inscripción en los respectivos registros tributarios.

2) La omisión de procurarse las licencias requeridas para realizar determinadas actividades.

3) La Omisión de inscribir o registrar determinados bienes, artefactos o equipos.

4) Proporcionar informaciones falsas en el acto de la inscripción.

5) Obtener una misma persona dos o más números de inscripción diferentes respecto de un registro.

6) El uso, en los casos exigidos por la ley, de más de un número de inscripción, o de diferentes al que corresponda.

7) La omisión de llevar libros o registros cuando ello es obligatorio.

8) El atraso en efectuar las anotaciones contables después de haber sido requerido para ello.

9) Cambio de método de contabilidad o de fecha de cierre sin autorización de la Administración Tributaria.

10) 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.

11) La ocultación o destrucción de antecedentes, bienes, documentos, libros o registros contables.

12) La omisión de declaraciones exigidas por las normas tributarias.

13) La negativa a proporcionar la información que le sea requerida por la Administración Tributaria.

14) La negativa a comparecer ante la Administración Tributaria, cuando su presencia es requerida.

15) La negativa del Agente de Retención, sin motivos justificados y atendibles, a actuar en tal calidad.

16) La negativa a cumplir de forma oportuna con la obligación de emitir comprobantes fiscales y a conservar copia de los mismos, según sea el caso, de acuerdo con la normativa que al efecto dicte la Administración Tributaria.

Por otra parte un aspecto interesante que debemos analizar sobre esta infracción es que el artículo 256 del Código Tributario establece 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." Del análisis de este texto legal surgen las siguientes inquietudes:

1) Según los artículos 253 y 254 del Código Tributario, en todos los casos el incumplimiento de un deber formal constituye una infracción de Falta Tributaria. Por lo tanto, no entendemos cuándo una Falta Tributaria puede constituir un elemento integrante de otra Falta Tributaria.

2) De acuerdo con el artículo 202 del Código Tributario cuando se trata de Faltas Tributarias “el incumplimiento de cada obligación, se sancionará en forma independiente una de otra.” Por lo tanto, si cada Falta Tributaria se sanciona independientemente de cualquier otra Falta Tributaria, no entendemos cuándo una Falta Tributaria puede constituir un elemento integrante de otra Falta Tributaria.

Debido a lo anterior, creemos que en el Código Tributario se plasmó un error de redacción que trae consigno las contradicciones antes indicadas. En efecto, entendemos que lo correcto hubiese sido que el señalado artículo 256 del Código Tributario estableciera que “el incumplimiento de uno cualquiera de los deberes formales configurará la infracción de Falta Tributaria, salvo que este cumplimiento constituya un elemento integrante de un Delito Tributario”, pues en estos casos tiene sentido pensar en la existencia de una sola infracción de Delito Tributario y un solo órgano que la juzgue y sancione, que es el tribunal penal. Recordemos que el mismo artículo 202 del Código Tributario señala que “si se trata de Delito Tributario se aplicará el principio de no cúmulo de pena y se sancionará con la pena mayor, salvo disposición contraria de esta ley.” Sin embargo, esto es solo una conjetura de nuestra parte.

B) Juicio y Sanción.

La infracción por incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros es sancionada por los artículos 256 y 257 del Código, al señalar 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 y será sancionada 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.

En el párrafo II del artículo 257 se aclara 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 cero punto veinticinco por ciento (0.25%) de los ingresos declarados en el período fiscal anterior.

Al tratarse de Faltas Tributarias castigadas con sancionadas pecuniarias, esta infracción es juzgada y sancionada por la Administración Tributaria siguiendo el procedimiento administrativo de aplicación de sanciones previsto en los artículos 69 y siguientes del Código Tributario.

Sección IV

Incumplimiento de los Deberes Formales de los Funcionarios y Empleados de la Administración Tributaria

A) La Infracción.

Establece el artículo 258 del Código Tributario que incurre en la infracción de incumplimiento de los Deberes Formales de los Funcionarios y Empleados de la Administración Tributaria “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 lo anterior, para que exista esta infracción se requiere de las siguientes condiciones:

1) Que quien cometa la infracción sea un funcionario o empleado de la Administración Tributaria;

2) Que el funcionario o empleado de la Administración Tributaria a quien se le acusa de haber cometido esta infracción haya violado los deberes a su cargo, ya sea por acción u omisión, contenidos en el Código Tributario u otras leyes; y

3) Que el deber violado haya provocado un perjuicio al Fisco o al contribuyente o responsable.

B) Casos de Incumplimiento.

Dispone el artículo 259 del Código Tributario que constituyen, entre otros, casos de incumplimiento de los deberes formales, 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. En este sentido, recordamos que el artículo 47 del Código Tributario establece un Deber de Reservas atribuido al Fisco y sus funcionarios y empleados, según el cual “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.”

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 presente Código, es decir el Deber de Publicidad que debe respetar la Administración Tributaria sobre sus actuaciones.

3) Permitir o facilitar a un contribuyente, responsable o tercero el incumplimiento de las leyes tributarias.

Sobre este particular debemos tener presentes que el artículo 11, literal g), del Código Tributario consagra que 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.”

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.

Sobre esta responsabilidad de los funcionarios y empleados del Fisco es importante señalar que el artículo 148 de la Constitución establece lo siguiente: “Responsabilidad Civil. 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.”

6) Infringir las demás obligaciones que les imponen este Código, las leyes especiales y otras normas tributarias.

En todos los casos los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria deben cumplir con la Constitución y las leyes, sobre todo con el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, que señala que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión,” debiendo cobrar únicamente los impuestos y montos que consagran las leyes y respetando el designio de la ley, recordando que cualquier cobro ilegal de impuestos puede dar lugar a la infracción de Delito de Concusión, castigado por el artículo 174 del Código Penal, el cual veremos con posterioridad.

7) Informar, 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.

El párrafo del artículo 52 del Código Tributario, aunque se refiere en términos generales a los funcionarios ajenos al Fisco, consagra una disposición que también atañe a los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria, al señalar que estos se encuentran en el deber de informar, 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.

C) Sanción.

1) Multa del 25% del Sueldo.

Dispone el artículo 260 del Código Tributario que en los siguientes casos 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 propia Administración Tributaria, en virtud de la Autonomía que le otorga a la DGII la Ley No.227-06 (antes decía por la Tesorería Nacional):

a) 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; y

b) Obstaculizar, demorar injustificadamente la tramitación o resolución de un asunto o cometer abusos en el ejercicio de su cargo.

2) Suspensión de Cargo por 3 Meses.

En su único párrafo este artículo 260 establece que en los casos que se citan a continuación, procederá la suspensión sin disfrute de sueldo hasta por 3 meses o la destitución de su cargo, de acuerdo con la gravedad del caso:

a) 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;

b) Negar a los interesados o sus representantes el acceso a las actuaciones de la Administración en los términos señalados en el artículo 48 del presente Código, es decir el deber de publicidad que debe respetar la Administración Tributaria sobre sus actuaciones;

c) Permitir o facilitar a un contribuyente, responsable o tercero el incumplimiento de las leyes tributarias; y

d) Infringir las demás obligaciones que les imponen este Código, las leyes especiales y otras normas tributarias.

3) Agravante.

En su artículo 261 el Código Tributario expresa que “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.”

Sin embargo, debe quedar claro que las sanciones antes indicadas no excluyen otras infracciones y sanciones que procedan por la actuación ilícita del funcionario o empleado del Fisco, como por ejemplo aceptar sobornos y otras infracciones contenidas en las leyes administrativas y en el Código Penal. Por eso el artículo 262 del Código Tributario quiso dejar claro esta situación al disponer que “las sanciones procederán sin perjuicio de las que se establezcan en las leyes administrativas o Ley Penal Común.”

Sección V

Incumplimiento de los Deberes de los Funcionarios Públicos Ajenos a la Administración Tributaria

A) La Infracción.

Anteriormente, cuando se estudió el capítulo referente a los deberes formales, se dijo que de conformidad con el artículo 52 del Código Tributario los funcionarios de la Administración Pública e instituciones y empresas públicas o autónomas están obligados a cumplir con los siguientes deberes formales:

1) Proporcionar todos los datos y antecedentes que solicite cualquier órgano de la Administración Tributaria para la fiscalización y control de los tributos.

2) 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.

Asimismo, se dijo y analizó el artículo 53 del mismo Código en el cual se indica que están igualmente obligados a proporcionar informaciones, datos y antecedentes a la Administración Tributaria, los siguientes:

a) Los Notarios Públicos, los Registradores de Títulos, los Directores del Registro Civil y Conservadores de Hipotecas deben 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.

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

c) Los Registradores de Títulos no expedirán el duplicado del certificado de título 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 así como la constitución de cualquier derecho, cargo o gravamen, si no se prueba el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

d) El Banco Central de la República Dominicana 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.

e) Los síndicos y liquidadores de las quiebras deberán hacer las gestiones necesarias para la determinación y pago de los impuestos adeudados por el contribuyente.

f) La Dirección General de Migración no debe 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, ya nos hemos referido a la inconstitucionalidad de esta norma.

Como todos estos deberes formales de los funcionarios y entidades ajenos a la Administración Tributaria fueron todos estudiados al tratarse el capítulo referente a los deberes formales, no vale la pena reiterar aquí este estudio, por lo cual recomendamos ir a dicho capítulo en caso de que se desee ampliar el análisis de esta infracción por Falta Tributaria.

B) Sanción.

Refiriéndose a la sanción por incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos ajenos a la Administración Tributaria, el artículo 263 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, 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 investido de fe pública (como el Notario Público), 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.

Como puede observarse, este artículo 263 del Código Tributario también deja claro que las sanciones pecuniarias antes señaladas no son excluyentes de otras infracciones y sanciones que procedan por la actuación ilícita del funcionario o empleado público, en especial otras infracciones previstas en las leyes administrativas y en el Código Penal. Por eso este artículo 263 del Código Tributario, luego de establecer la sanción pecuniaria por incumplimiento a los deberes formales, aclara que esta sanción es “sin perjuicio de la responsabilidad que les corresponda de acuerdo con la ley Administrativa o Penal Común.”

Finalmente el artículo 264 de este Código agrega que las mismas sanciones previstas en el artículo 263, antes indicadas, 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 el Código o leyes especiales tributarias.

CAPÍTULO II

Los Delitos Tributarios en Impuestos Internos

Sección I

Defraudación Tributaria

I.- Infracción de Defraudación Tributaria.

La Defraudación Tributaria es un delito penal de naturaleza tributaria, pues el infractor se apodera de una parte de los recursos que pertenecen al Estado. La Constitución es clara en el sentido del deber de contribuir que recae sobre la persona y desde que nace el hecho generador del tributo esa persona se convierte en un verdadero deudor del Estado. Ya esos recursos generados por el tributo no le pertenecen al contribuyente, sino que son propiedad exclusiva del Estado y por eso el contribuyente debe ingresarlos al Estado, no adueñarse de los mismos. Más grave aún resulta cuando se trata de impuestos retenidos o percibidos, en los cuales un particular le quita a otras personas el impuesto y se adueña de los mismos.

En cualquiera de los casos antes indicados se trata del robo de una propiedad ajena, que debe ser castigada, aunque aparecen autores como *González Rodríguez*, en su obra *la Justicia Tributaria en México*, que afirman que “cuando se establece un impuesto y se encarcela al que no lo paga, no se está en presencia de un delito, sino de una injusticia”, argumentando que “los sujetos pasivos de los créditos fiscales no son delincuentes: son los que pagan las cuentas con el producto de su trabajo, de su capital, de su ingenio y de su iniciativa como empresarios, arriesgando su patrimonio y contrayendo múltiples obligaciones y responsabilidades.”

A) Definición.

La ley dominicana castiga la Defraudación Tributaria con penas penales, no con simples sanciones administrativas. Establece el artículo 236 del Código Tributario que incurre en Defraudación Tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño intente inducir a error al sujeto activo en la determinación de los tributos, con el objeto de producir o facilitar la evasión total o parcial de los mismos.

B) Elementos Constitutivos.

De acuerdo con la definición de Defraudación Tributaria podemos deducir los elementos constitutivos de esta infracción delictual, que son los siguientes:

1) Una Acción de Simulación, Ocultación, Maniobra o cualquier otra forma de Engaño.

Para que la infracción de Defraudación Tributaria se produzca es necesario una acción intencional por parte del infractor, capaz de generar una disminución ilegítima de los ingresos tributarios del Estado, pues la simple omisión o acción sin intención podría producir la Falta de Evasión Tributaria, no el Delito de Defraudación Tributaria. Al requerirse en esta infracción elementos como la simulación, ocultación, maniobra o engaño parece ser que siempre debe tratarse de una acción dolosa y no de una omisión. Además, esta acción debe implicar una intención dolosa o culposa y manifestarse en una cualquiera de las siguientes formas:

a) Simulación:

Según *Couture*, en su Vocabulario Jurídico, simulación es la acción y efecto de crear las formas externas de un acto jurídico, normalmente con ánimo de perjudicar a terceros, ya sea ocultando con esas formas otro acto real, ya sea aparentando un acto inexistente. *Capitant*, por su parte, en su Vocabulario Jurídico, entiende que la simulación es el hecho consistente en crear un acto aparente que no corresponde a ninguna operación real, o en disfrazar total o parcialmente un acto verdadero bajo la apariencia

de otro; puede ser fraudulento o lícito sin intención fraudulenta. Como ejemplo de simulación *Capitant* cita una donación disfrazada bajo la apariencia de un acto oneroso o de un reconocimiento de deuda. En la interposición de persona media simulación sobre la personalidad de una de las partes interesadas en el acto jurídico. Para la Real Academia Española de la Lengua simulación es la alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato.

A los fines tributarios la ley entiende que constituye un elemento esencial de la infracción de Defraudación Tributaria el hecho de simular actos o negocios que no son reales con la finalidad de evadir total o parcialmente los tributos.

b) Ocultación:

De acuerdo con *Couture*, en su Vocabulario Jurídico, ocultación es la acción y efecto de esconder una cosa para sustraerla maliciosamente a la justicia, y a la acción de los acreedores o dueños de la misma.

Para *Capitant*, también en su Vocabulario Jurídico, ocultación es el delito consistente en que una persona, llamada en unión de otras a dividirse entre si una masa común (sucesión, comunidad), sustraiga fraudulentamente de la partición uno o varios elementos de la masa, sea mediante un acto positivo de sustracción o disimulación, o simplemente ocultando a los otros interesados la existencia de esos elementos; todo ello con la intención de apropiarse de los valores excluidos así de la partición, en detrimento de los otros derechohabientes. Pone como ejemplo los herederos que hayan sustraído u ocultado efectos de la sucesión, pierden la facultad de repudiarla; se toman herederos puros y simples, no obstante la renuncia que hagan, sin que puedan pretender parte alguna en los objetos sustraídos u ocultados, conforme al artículo 792 del Código Civil. El Diccionario *Larousse* define la ocultación como la acción de ocultar bienes y otras cosas para eludir el pago de los impuestos o para evitar una reivindicación.

c) Maniobra:

Según *Capitant* las maniobras fraudulentas son “hechos exteriores, apariencia o actos materiales destinados a inducir en error a una persona. La ley exige la prueba de ellos, principalmente en materia de

estafa (Código Penal, artículo 405), en que la simple mentira no basta para configurar el delito." Para el diccionario *Larousse* maniobra es la operación que con habilidad y malicia, se lleva a cabo para conseguir un determinado fin. Por su parte, para la Real Academia Española maniobra es un artificio y manejo con que alguien interviene en un negocio.

d) Engaño:

Conforme a *Capitant*, engaño es el hecho de que una persona haga incurrir a otra en error sobre las mercaderías que le entrega. Para *Larousse*, engaño es la acción y efecto de engañar o engañarse. En otras palabras, es faltar a la verdad, como por ejemplo operaciones o transacciones ficticias, que no son reales.

2) *Intención de Inducir a Error a la Administración Tributaria, en la Determinación de los Tributos.*

Para que el delito de Defraudación Tributaria se produzca es requisito esencial que real y efectivamente la acción delictiva se haya consumado y además que se haya efectuado con la intención dolosa de inducir a la Administración Tributaria a cometer errores en la determinación de los tributos, con su consecuente perjuicio fiscal.

Pero no debe confundirse la acción de simulación, ocultación, maniobra o engaño ejercida por el infractor, que siempre debe ser un hecho consumado para que exista la infracción, con la intención del infractor de inducir a error al sujeto activo en la determinación de los tributos, que siempre debe tener como finalidad producir o facilitar la evasión total o parcial de sus tributos, aún cuando esta intención delictual no haya conseguido su finalidad de engañar al Fisco, porque el Fisco ha detectado esas maniobras y engaños y ha procedido en contra del infractor.

Asimismo, no basta con inducir o intentar inducir al Fisco a cometer errores. Es necesario que esos errores se refieran exclusivamente a la determinación de los tributos, vale decir a la determinación de la obligación tributaria, que 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, conforme expresa el artículo 64 del Código Tributario. Esta acción o intención engañosa efectuada por el infractor para que el Fisco cometa

errores en la determinación de los tributos no puede provocar un aumento de los impuestos a pagar, sino, por el contrario, debe tener como objetivo disminuir ilegítimamente el pago de los tributos, como se explica más adelante.

3) Que el Objeto de Inducir al Fisco a Cometer Errores sea Producir o Facilitar la Evasión Total o Parcial de los Tributos.

La ley exige que la acción del infractor de una Defraudación Tributaria tenga como objeto inducir al Fisco a cometer errores en la determinación de los impuestos, para así producir o facilitar la evasión de todos o de una parte de los tributos adeudados.

No obstante, resulta interesante destacar, aunque el artículo 236 del Código Tributario no lo dice expresamente, que cuando este artículo se refiere a que la acción dolosa o culposa del infractor debe tener el objeto de “producir o facilitar la evasión total o parcial” de los tributos, se está refiriendo a la evasión total o parcial de los tributos del infractor, no de tributos de otras personas u otros contribuyentes, pues en tal caso este no sería un defraudador tributario, sino un tercero que facilita “por su culpa o dolo una infracción de tipo delictual,” conforme establece el artículo 213 del Código Tributario, que los sanciona como “responsables y se les aplicará la misma sanción que el autor principal, sin perjuicio de la graduación que corresponda.”

Por lo tanto, si el intento de inducir a error al Fisco para producir o facilitar la evasión total o parcial de los impuestos es hecho para producir una evasión fiscal de los propios tributos del infractor, entonces nos encontramos con un autor principal del delito de Defraudación Tributaria. Por el contrario, si el intento de inducir a error al Fisco para producir o facilitar la evasión total o parcial de los impuestos es hecho para producir una evasión fiscal de los tributos de otros contribuyentes, entonces el autor principal de la infracción podría ser el contribuyente y quien lo ayude a defraudar sería un tercero responsable, aunque sujeto a la misma pena. Todo lo anterior, sin perjuicio de que ese tercero pueda ser considerado como coautor, cómplice o encubridor en caso de que financie, instigue, auxilie o ayude de cualquier manera al autor principal de la infracción a cometerla, según el artículo 213.

Por lo tanto, y en resumen, podemos adelantar lo siguiente sobre el delito de Defraudación Tributaria:

a) Es necesario que exista una acción por parte del infractor, ya sea de simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño. La simple omisión no es causa de esta infracción. Esta acción debe ser real, un hecho consumado, no una simple expectativa, pues en este delito no se castiga la tentativa de defraudar, sino el intento de defraudar que es descubierto por el Fisco.

b) Debe siempre existir una intención dolosa o culposa, capaz de producir un fraude fiscal, es decir una disminución de los ingresos del Fisco. No basta con simples errores de hecho ni de criterios o interpretaciones erradas sobre una ley confusa o ambigua ni errores aritméticos o de cálculos. La intención debe ser consciente, con pleno conocimiento y voluntad de saber que lo que está intentando lograr es un acto ilícito, sancionado por la ley, donde no existen causas excluyentes o eximentes de responsabilidad.

c) La intención de defraudar debe estar dirigida a inducir a error al Fisco sobre la determinación de los tributos del infractor, es decir con el objeto de producir o facilitar la evasión total o parcial de sus propios tributos. Si se trata de ayudar a otros a evadir tributos, entonces no existiría para él la defraudación, sino una complicidad en el delito de defraudación cometido por otras personas.

II.- Defraudación Tributaria y Evasión Tributaria.

Si bien es cierto que tanto la Defraudación Tributaria como la Evasión Tributaria son infracciones tributarias consignadas en el Código Tributario y cuya finalidad consiste en disminuir los ingresos fiscales pagando menos impuestos que los realmente adeudados, una se diferencia de la otra en lo siguiente:

1) La Defraudación Tributaria es un Delito Tributario, que se produce por acciones ilegítimas, con la intención dolosa o culposa de evadir total o parcialmente los tributos, y el uso de maniobras, simulaciones, engaños u ocultación, y es juzgada y sancionada por los tribunales penales ordinarios conforme al procedimiento de la ley penal común.

2) La Evasión Tributaria es una Falta Tributaria, que se produce por acciones u omisiones ilegítimas, sin necesidad de que exista intención

dolosa o culposa, pero con la finalidad de evadir total o parcialmente los tributos u obtener el otorgamiento indebido de exenciones, y es juzgada y sancionada por la Administración Tributaria conforme al procedimiento administrativo contemplado en los artículos 69 y siguientes del Código Tributario.

III.- Casos de Defraudación Tributaria.

El artículo 237 del Código Tributario establece 6 casos de Defraudación Tributaria, señalando en su único párrafo que se trata de casos enunciativos, no limitativos, lo que implica que pueden existir otros casos no mencionados expresamente en este artículo 237, pero que cumplen con los elementos constitutivos de la infracción y por tanto pueden ser considerados como Defraudación Tributaria. Estos casos son los siguientes:

1) Declarar, Manifestar o Asentar en Libros de Contabilidad, Balances, Planillas, Manifiestos u otro Documento: Cifras, Hechos o Datos Falsos u Omitir Circunstancias que Influyan gravemente en la Determinación de la Obligación Tributaria.

Es deber formal de los contribuyentes llevar libros de contabilidad, asentando en ellos las informaciones necesarias para determinar la obligación tributaria. Asentar cifras, hechos o datos falsos que provoquen o puedan provocar una disminución de los impuestos a pagar constituye Defraudación Tributaria, lo mismo que llevar una contabilidad oculta (doble contabilidad) o no asentar todos los ingresos. Por eso el artículo 238 señala, como veremos más adelante, que la intención de defraudar se presume en los siguientes casos:

a) Cuando se lleven dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos; y

b) Cuando exista evidente contradicción en los libros, documentos o demás antecedentes correlativos, con los datos de las declaraciones tributarias.

2) *Emplear Mercancías o Productos Beneficiados por Exoneraciones o Franquicias en Fines o por Poseedores Distintos de los que Corresponde según la Exención o Franquicia.*

El uso o traspaso indebido de mercancías exoneradas de los impuestos de importación se encuentra castigado por los artículos 9 y 10 de la Ley No.4027 del año 1955, sobre Exoneraciones, con una pena “no menor de seis meses de prisión ni mayor de dos años; al pago de una multa del doble de los impuestos dejados de pagar y a la confiscación de los efectos de que se trate, sin perjuicio de cualesquiera otras persecuciones judiciales.”

Por su parte, el artículo 167 de la Ley General de Aduanas No.3489, del año 1953, derogado y sustituido por la Ley No.302, del año 1966, señala en su parte final que “se reputará para los fines de esta Ley, delito de contrabando, el tráfico con mercancías exoneradas, sin llenar previamente los requisitos de la Ley de Exoneraciones, para la venta de las mismas.”

Pero además de las consecuencias legales referentes a Aduanas, la Dirección General de Impuestos Internos también puede resultar perjudicada cuando las mercancías o productos exonerados de impuestos de importación son empleadas o poseídas por personas distintas a las beneficiadas de las exenciones, pues la Dirección General de Impuestos Internos administra y recauda los impuestos internos nacionales, incluyendo el ITBIS y el Impuesto Selectivo al Consumo que son liquidados por la Dirección General de Aduanas cuando se trata de importaciones de productos gravados.

Cuando se importan mercancías exoneradas, ya sea desde el exterior o desde zonas francas, o se trata de importaciones hechas por empresas beneficiadas de incentivos fiscales que entran al país sin pagar impuestos, esas mercancías exoneradas son exclusivamente para uso y consumo de los beneficiados, no para que estos negocien las mercancías traspasándolas a terceros sin antes pagar los tributos que fueron exonerados.

3) *Ocultar Mercancías o Efectos Gravados, siempre que el hecho No Configure Contrabando o hacer Aparecer como Nacionalizadas Mercancías Introducidas Temporalmente.*

Al establecerse impuestos a la producción y/o venta de bienes o mercancías gravadas con impuestos, como sucede en el Impuesto

Selectivo al Consumo de Tabaco y Bebidas Alcohólicas y Cervezas, las mercancías producidas deben estar a la vista de los funcionarios del Fisco, evitando ocultamiento y distracción, incluso los inventarios de activos.

Con respecto al hecho de hacer aparecer como mercancías nacionalizadas aquellas que fueron introducidas al país bajo un régimen de admisión temporal, este es un delito que compete a Aduanas, no a Impuestos Internos. Lo que sucede es que originalmente el Anteproyecto de Código Tributario Dominicano se había hecho para regular conjuntamente a Aduanas y a Impuestos Internos y cuando se decidió que solo regiría para Impuestos Internos quedaron remanentes del anteproyecto original.

4) Hacer Circular, como Comerciante, Fabricante o Importador, Productos Sin el Timbre o el Marbete que deban Llevar.

Existen productos que están sujetos a impuestos específicos, como por ejemplo cigarrillos y bebidas alcohólicas. Como medida de control la ley exige que a los mismos, antes de ser fabricados y/o comercializados, se les estampe un sello, timbre o marbete que demuestre que los impuestos relativos a esos productos han sido satisfechos.

Cuando un importador, fabricante o comerciante haga circular o comercializar estos productos sin antes estamparles el referido sello, timbre o marbete se convierte en un defraudador. No obstante, si se trata solo de una mudanza o movimiento no comercial de los productos gravados, como sería un simple traslado de los productos, entonces el importador, fabricante o comerciante debe solicitar y obtener una previa autorización por escrito de la Administración Tributaria que demuestre que no existe la intención de defraudar.

5) Violar una Clausura o Medidas de Control dispuestas por el Organo Tributario competente y la Sustracción, Ocultación o Enajenación de Especies Retenidas en Poder del Infractor en virtud de Medidas Conservatorias.

a) Violación de Clausura.

Cuando un establecimiento o local comercial es clausurado dicho local no puede ser reabierto por su propietario mientras permanezca

la orden de clausura. Incluso así lo establece el párrafo del artículo 9 de la Norma General No.23, sobre Cierre de Establecimientos y/o Suspensión de Actividades dictada en fecha 4 de noviembre de 1996 por la Dirección General de Impuestos Internos. La violación a esta orden de clausura implica la infracción y sanción por Defraudación Tributaria.

b) Violación de Medidas de Control.

Durante el procedimiento de adopción de medidas cautelares o conservatorias llevadas a cabo por la Administración Tributaria, esta debe adoptar medidas de control para evitar que los bienes embargados o sujetos a medidas cautelares desaparezcan o sean destruidos. Cuando estas medidas de control son violadas se produce la infracción de Defraudación Tributaria.

Distinto es el caso contenido en el numeral 6 del artículo 240 del Código Tributario que se refiere a la infracción de “destruir, romper o dañar una cerradura o sello puesto en cualquier almacén depósito, aparato alambique, habitación o edificio por la autoridad tributaria competente o, sin romper o dañar los sellos o cerraduras, abrir dicho almacén, depósito aparato alambique, habitación o edificio o parte de los mismos o en cualquier forma alcanzar el contenido de éstos sin estar investido de autoridad para ello.” Este último caso de infracción si bien tiene estrecha similitud con la infracción contenida en el numeral 5 del artículo 237 del Código Tributario, que considera como Defraudación Tributaria el hecho de violar una Clausura o Medida de Control dispuesta por el órgano tributario competente, entre una y otra infracción hay diferencias. Mientras la infracción contenida en el numeral 5 del artículo 237 se refiere a violentar medidas de control en el procedimiento de adopción de Medidas Conservatorias, el numeral 6 del artículo 240 del Código Tributario se refiere a medidas de control de los impuestos que recaen sobre productos gravados, como veremos luego.

c) Sustracción, Ocultación o Enajenación de Especies Retenidas en Poder del Infractor en virtud de Medidas Conservatorias.

Esta disposición resulta algo confusa, pues en lo referente a la sustracción, ocultación y enajenación de bienes objetos de medidas conservatorias o ejecutorias solo encontramos las siguientes normas:

c.1) El artículo 106 del Código Tributario, al referirse al embargo de los bienes del deudor tributario, consigna que “los ejecutados deberán proporcionar a los funcionarios actuantes 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.” Esto significa que la infracción de que se trata no es el delito de Defraudación Tributaria, sino la Falta Tributaria de Incumplimiento de Deberes Formales.

c.2) El artículo 110 del Código Tributario, también refiriéndose al embargo de los bienes del deudor tributario, establece que “el depositario 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”, lo que significa que la infracción es la de Estafa, no la de Defraudación Tributaria.

No obstante, parece ser que este numeral 5 del artículo 237 del Código Tributario se refiere a aquellos casos en los cuales el deudor tributario es embargado por el Fisco de manera cautelar o conservatoria y el mismo embargado es designado guardián o custodia de las cosas que le fueron embargadas y este, para evitar posteriormente que sus cosas embargadas sean objeto de acciones ejecutorias, decide de manera ilegítima sustraer, ocultar o enajenar los bienes o mercancías embargados, existiendo en estos casos la infracción de Defraudación Tributaria.

6) No Ingresar dentro de los Plazos prescritos, las Cantidades Retenidas o Percibidas por Tributos.

Hemos dicho que de acuerdo con el artículo 8 del Código Tributario “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.”

Los agentes de retención o percepción se encuentran obligados por la ley a ingresar al Fisco la totalidad de las sumas que de acuerdo con

la ley deben retener o percibir, dentro del plazo legal establecido. No obstante, podría suceder lo siguiente:

- a) Que no retenga o perciba nada.
- b) Que solo retenga o perciba una parte del total que estaba obligado.
- c) Que retenga o perciba todo o una parte y que ingrese al Fisco todo lo retenido, una parte de lo retenido o nada de lo retenido.

Cuando el agente de retención o percepción no retiene o percibe nada, aún estando obligado a ello, es sujeto de la sanción por infracción de Mora, conforme a la parte final del artículo 11 del Código Tributario, que expresa que “los agentes de retención o percepción que no hayan cumplido sus obligaciones de retener, percibir y pagar el impuesto serán pasibles de la sanción por la infracción de mora cometida, cuya sanción se establece en este Código.” Asimismo, el artículo 252 del Código Tributario, al indicar que “la mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes”, agrega en su párrafo I que “esta misma sanción será también aplicable a los agentes de retención o percepción, con respecto a la mora en el pago de los impuestos sujetos a retención o percepción.”

Sin embargo, el numeral 6 del artículo 237 del mismo Código Tributario establece que constituye una Defraudación Tributaria el hecho de “no ingresar dentro de los plazos prescritos, las cantidades retenidas o percibidas por tributos”, lo que significa que si un agente de retención o percepción retiene o percibe impuestos de terceros, pero se queda con esas cantidades, ya sea de manera temporal o permanente, existe infracción de Defraudación Tributaria.

De acuerdo con lo anterior, cuando un agente de retención o percepción incumpla con sus deberes, ya sea por no retener, no percibir o no ingresar al Fisco las cantidades retenidas, se convierte en un infractor por Mora, lo que significa que además de tener que responderle al Fisco por las cantidades no retenidas, no percibidas o no ingresadas al Fisco, también será objeto de recargos por mora y de intereses indemnizatorios. Es discutible, no obstante, si en este caso específico se está castigando una omisión de “no ingresar” o se está castigando la acción de quedarse con el dinero del Fisco.

Pero si ese agente de retención retiene o percibe impuestos de terceros y no los ingresa al Fisco dentro del plazo legal establecido, dicho agente de retención o percepción, además de ser sujeto de la sanción por la Falta Tributaria de Mora, también es sujeto del Delito de Defraudación Tributaria. No obstante, si antes de que el Fisco detecte esta situación dicho agente de retención o percepción ingresa al Fisco las cantidades retenidas o percibidas, y paga la sanción por Mora, entonces creemos que en estos casos no existiría el delito de Defraudación Tributaria por no existir el elemento intencional de adueñarse o robarse un dinero que le pertenece al Fisco, sino un simple atraso en la entrega, sancionado como Falta Tributaria.

IV.- Presunción de Intención de Defraudar.

A) La Presunción de Intención.

El artículo 238 del Código Tributario establece 4 casos en los cuales se presume que existe intención de defraudar al Fisco. No obstante, debemos recordar que el párrafo del artículo 200 del Código Tributario señala con claridad que las presunciones establecidas en este Código o en leyes especiales, respecto a la configuración del Delito Tributario y a la existencia de dolo o culpa, son *juris tantum*, es decir que admiten prueba en contrario, lo que significa que aún cuando el indicado artículo 238 establezca una presunción sobre la “intención” de defraudar, la ley permite que en todo momento se pueda demostrar que nunca ha existido una verdadera intención de defraudar al Fisco.

Por otra parte también es importante aclarar que las presunciones a que se refiere el artículo 238 del Código Tributario no son presunciones sobre la existencia de la infracción de Defraudación Tributaria en sí, sino únicamente sobre la intención del infractor de querer defraudar, lo que implica que los otros elementos constitutivos de la infracción no se presumen, sino que deben ser probados por la Administración Tributaria los siguientes:

1) La acción de simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño.

2) Que el objetivo era inducir a error a la Administración Tributaria en la determinación de los tributos del infractor.

3) Que la finalidad al intentar inducir al Fisco a cometer errores era producir o facilitar la Evasión total o parcial de los tributos.

Por lo tanto, tratándose la Defraudación de un Delito Tributario, cualquier presunción sobre la intención delictual, dolo o culpa admite prueba en contrario.

B) Casos en que Existe Intención de Defraudar.

De conformidad con el artículo 238 del Código Tributario 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.

Una de las formas más comunes utilizadas por los contribuyentes para evadir sus impuestos es llevar una doble contabilidad: una privada y oculta con las informaciones reales y verdaderas sobre ingresos y gastos, y otra pública o de cara al Fisco con ingresos parciales y gastos disfrazados o irreales. No obstante, el simple hecho de llevar una doble contabilidad no es una infracción ni implica por sí mismo una intención de defraudar, pues incluso hay casos en los cuales la doble contabilidad es obligatoria, como por ejemplo cuando un mismo contribuyente tiene ingresos exentos de impuestos e ingresos gravados, en los cuales no todos los ingresos pagan impuestos y no todos los gastos son deducibles.

Para que la intención de defraudar se presuma no es suficiente que el contribuyente lleve un doble juego o libros de contabilidad, sino que en dichos libros se contabilicen asientos distintos, que uno de ellos no contenga informaciones reales y que además uno de ellos se mantenga oculto al Fisco.

2) Cuando Exista evidente Contradicción en los Libros, Documentos o demás Antecedentes correlativos, con los Datos de las Declaraciones Juradas.

En algunos tributos, como por ejemplo el Impuesto sobre la Renta y el ITBIS, el contribuyente debe pagar sus impuestos previa presentación de una declaración jurada de impuestos. La presentación de dicha declaración jurada debe efectuarse conforme a los datos e informaciones llevadas en los libros de contabilidad del contribuyente, que se

suponen son llevados correctamente. Cuando los libros son llevados correctamente no existe ninguna razón, excepto un error material, para que la declaración jurada presentada contenga incongruencias o contradicciones con la contabilidad. Por eso la ley presume que existe intención de defraudar cuando es evidente esta contradicción.

3) Cuando la Cuantía del tributo evadido fuere Superior a RD\$377,462.00. (Valor actualizado por inflación para el año 2011).

La ley ha querido diferenciar entre evadir maliciosamente una cantidad pequeña de dinero y una cantidad que ella entiende es grande, creando una desigualdad entre evasores. Para estos fines el artículo 238, numeral 3, del Código Tributario afirma que se presume que existe la intención de defraudar al Fisco cuando el tributo evadido fuere superior a la suma de RD\$377,462.00, ajustado al año 2011. Sin embargo, aún cuando la suma evadida sea inferior a esta cantidad también podría existir Defraudación Tributaria, siempre y cuando el Fisco pruebe que sí ha existido la intención de defraudar, pues la defraudación puede existir aún sin la presunción de intención. La presunción solo libera al Fisco del deber de probar que hubo intención de defraudar, pero esto no significa que la infracción no subsista sin la presunción de intención, pues es solo una cuestión de prueba de la intención.

La suma antes indicada es ajustada anualmente por inflación de acuerdo con el artículo 327 del Código Tributario, que consagra que “el Poder Ejecutivo ordenará para cada año calendario un ajuste por inflación en base a la metodología establecida en el Reglamento, basada en el índice de los Precios al Consumidor del Banco Central.” Este artículo 327 agrega que “el ajuste ordenado para cualquier año fiscal, será aplicado a los siguientes conceptos determinados a partir del cierre del año fiscal precedente: 2) Cualquier otra cantidad expresada en RD\$.”

4) Cuando se Utilice Interposición de Persona para realizar Negociaciones Propias o para Percibir Ingresos Gravables, dejando de Pagar los Impuestos Correspondientes.

En muchos casos los evasores fiscales utilizan terceras personas para realizar negociaciones propias que no requieren de la intervención de esos terceros, únicamente en interés de evadir los tributos, como

sucede, por ejemplo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el cual los bienes del difunto son transferidos antes de este morir a un tercero no heredero, con la finalidad de que posteriormente ese tercero transfiera esos bienes a favor de los herederos del difunto, evadiendo así el impuesto sucesoral.

Asimismo, cuando vimos el capítulo relativo al Hecho Generador de la Obligación Tributaria y estudiamos las Formas Jurídicas, dijimos que en muchos casos, con la finalidad de evitar recibir directamente ingresos gravables por una transacción importante, era común que los contribuyentes utilizaran sociedades constituidas en paraísos fiscales, con acciones al portador o a nombre de terceros testaferros, para interponerlas en la negociación y ser estas sociedades las que reciban la mayor cantidad de ingresos gravables y así tratar de evadir los tributos. Aunque esta última práctica ha disminuido por la modificación del artículo 289 del Código Tributario que estableció 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,” aún se sigue utilizando.

Recordemos 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.”

En efecto, es común que mediante el uso de formas jurídicas y no jurídicas o a través de la interposición de personas o sociedades se pretenda burlar la ley tributaria y el pago de los tributos. No se trata de eludir legalmente el impuesto, sino de utilizar vías ilegítimas para evadirlo, para provocar un fraude a la ley. Sin embargo, el señalado artículo 2 del Código Tributario solo se refiere a la facultad del Fisco para

“atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos”, no a la infracción de evadir o defraudar. Por eso el artículo 238, numeral 4, del Código Tributario se ocupa de castigar estos hechos con el delito de Defraudación Tributaria.

Es importante señalar que en aquellos casos en los cuales la Administración Tributaria prescinda de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes o de la intervención de terceros testaferros, la Administración Tributaria tiene un doble derecho: prescindir de esas formas jurídicas y cobrar el impuesto conforme a la realidad de los hechos económicos y a la vez perseguir la acción penal por Defraudación Tributaria.

C) Aspecto Constitucional.

Al tratar sobre las garantías constitucionales y el respeto al debido proceso, el numeral 3 del artículo 69 de la Constitución establece que toda persona tiene “el derecho a que se presuma su inocencia y a ser tratada como tal, mientras no se haya declarado su culpabilidad por sentencia irrevocable.”

En virtud de que artículo 238 del Código Tributario señala casos en los cuales la intención de defraudar al Fisco se presume, invirtiéndose de esta manera la carga de la prueba y sembrando una presunción de culpabilidad o intención culpable, surge la interrogante de determinar si esta disposición del Código Tributario puede resultar inconstitucional a la luz del numeral 3 del artículo 69 de la Constitución, antes enunciado. En otras palabras, existiendo la presunción constitucional de inocencia que protege a toda persona ¿puede una ley adjetiva señalar casos en los cuales se presume una intención culpable?

Preciso es señalar que la ley no elimina la presunción de inocencia que tiene la persona, pues la ley no invierte la carga total de la prueba, considerando culpable a una persona y obligándola a demostrar su inocencia, sino que la ley solo invierte la carga de la prueba respecto de uno de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso la intención delictual, debiendo el persecutor demostrar todos los demás elementos que componen el ilícito penal y que pueden conllevar a considerar como culpable al presunto infractor. No obstante, es cuestionable si basta con presumir uno solo de los elementos constitutivos de una infracción

penal para afirmar que en estos casos se estaría violando la Constitución y hasta dónde la presunción de inocencia debe abarcar por igual todos los elementos constitutivos de la infracción penal.

Sobre este particular son oportunas las palabras de *Queralt, Lozano y Proveda*, en su obra *Derecho Tributario*, al afirmar que “debe señalarse el generalizado rechazo existente en el ordenamiento y en la vía penal a los efectos incriminatorios derivados de presunciones y métodos indiciarios.” Asimismo, *Martín y Rodríguez Usé*, en *Derecho Tributario Procesal*, advierten que “a diferencia del derecho penal común, que presume la inocencia en tanto no se pruebe lo contrario, la materialidad de ciertas conductas enunciadas en la ley tipifica *per se* la defraudación fiscal, y el imputado debe probar su inocencia (inversión del *onus probandi*).”

Por nuestra parte, y sin ánimo de pretender tener la razón en un tema tan controversial y no menos interesante, entendemos que la presunción de inocencia, al ser materia constitucional y de garantía a los derechos fundamentales del ser humano, debe abarcar todos los elementos constitutivos de cualquier infracción, sin tener la ley adjetiva facultad para revertir la carga de la prueba ni crear situaciones que impliquen presunciones de culpabilidad, mucho menos respecto de un elemento vital en la configuración del delito, como es la intención.

V.- Actos Preparatorios, Arrepentimiento y Tentativa.

Se ha dicho que para la existencia de la Defraudación Tributaria es requisito esencial que la infracción se haya consumado, es decir que el Fisco haya sufrido un perjuicio económico por un sujeto pasivo que mediante engaño dejó de pagar la totalidad de sus impuestos. Sin embargo, se cuestiona acerca de los efectos jurídicos que en esta infracción aspectos como el descubrimiento de actos preparatorios tendientes a provocar una Defraudación Fiscal, el arrepentimiento del infractor y la tentativa.

1) Actos Preparatorios.

En una gran mayoría de los casos para que el infractor pueda intentar inducir a error al Fisco y así pagar menos impuestos, se requerirá

del transcurso de cierto tiempo en el cual se harán los preparativos necesarios para llegado el momento intentar inducir a error al Fisco, mediante el uso de engaño, simulación, etc., como por ejemplo cuando un comerciante lleva una doble contabilidad, pero aún no ha hecho uso de la contabilidad ficticia. Sin embargo, durante este lapso de tiempo y antes de consumarse la infracción el Fisco puede descubrir estos actos preparatorios, surgiendo la interrogante de si los mismos deben ser o no castigados.

A nuestro entender la simple preparación de actos no implica que el hecho haya sido consumado y por tanto siempre existe la posibilidad de que el potencial infractor no cometa la infracción o se arrepienta de cometerla. En consecuencia, cuando la persona aún no ha cometido la infracción o se arrepiente de cometerla antes de que el tributo sea exigible por parte del Fisco, entendemos que no existe infracción, pues el engaño, simulación, ocultación o maniobra nunca se consumaron y nunca se causó un perjuicio económico al Fisco.

2) Arrepentimiento.

Pueden existir dos tipos de arrepentimientos después de consumada una infracción: Uno antes de que el Fisco detecte la infracción y otro después de que el Fisco detecte que se ha cometido una infracción. En este sentido, surge la inquietud de determinar si debe ser castigado un infractor que comete la Defraudación Tributaria, pero luego se arrepiente de cometerla y rectifica su actitud delictiva. Así, por ejemplo cuando se presenta una declaración jurada de impuestos producto de simulaciones y maniobras, pero antes de que el Fisco detecte el ilícito esa persona decide, de manera voluntaria y unilateral, corregir su situación fiscal mediante una declaración rectificativa, pagando los impuestos, recargos e intereses.

Sobre estos casos consideramos que si bien es cierto que llegó a nacer un ilícito tributario, pues existió el intento de inducir a error al Fisco, también es cierto que en definitivas el Fisco no llegó a sufrir un perjuicio económico, pues posteriormente a ese hecho ilícito se pagaron los impuestos adeudados más las sanciones pecuniarias por demora, es decir recargos e intereses indemnizatorios, y al final el contribuyente ni evadió sus impuestos ni obtuvo un beneficio fiscal por ese hecho ni el Fisco sufrió perjuicios. En este sentido, existiendo la posibilidad de

rectificar voluntariamente las declaraciones tributarias de impuestos, el arrepentimiento del infractor antes de ser detectado por el Fisco y el pago de los tributos adeudados y las sanciones pecuniarias procedentes, es a nuestro entender una causa eximente de la responsabilidad penal de naturaleza tributaria, pues el posible daño ha sido resarcido.

3) Tentativa.

La tentativa es un hecho ilícito frustrado, que no llegó a cometerse por razones ajenas a la voluntad del infractor, normalmente por la intervención de terceros que impiden la consumación del delito.

El artículo 2 de nuestro Código Penal establece que “toda tentativa de crimen podrá ser considerada como el mismo crimen, cuando se manifieste con un principio de ejecución, o cuando el culpable, a pesar de haber hecho cuanto estaba de su parte para consumarlo, no logra su propósito por causas independientes de su voluntad; quedando estas circunstancias sujetas a la apreciación de los jueces.” Sin embargo, refiriéndose a los delitos, como es el delito de Defraudación Tributaria, en su artículo 3 dispone que “las tentativas de delito no se reputan delitos, sino en los casos en que una disposición especial de la ley así lo determine.”

El Código Tributario establece que en los casos de Delitos Tributarios, como es la Defraudación Tributaria, se aplica la ley tributaria, pero conforme al procedimiento penal ordinario, o sea que en el caso de la Defraudación Tributaria solo existiría y castigaría la tentativa si el Código Tributario así lo prevé. Sin embargo, en el Código Tributario no encontramos ninguna disposición que castigue la tentativa en el caso de la Defraudación Tributaria. Por el contrario, hemos dicho que para que el delito de Defraudación Tributaria se produzca es requisito esencial que real y efectivamente la acción delictiva se haya consumado, con el consecuente perjuicio económico para el Fisco.

Asimismo, hemos expresado que no debe confundirse la acción de simulación, ocultación, maniobra o engaño ejercida por el infractor, que siempre debe ser un hecho consumado para que exista la infracción, con la intención del infractor de inducir a error al sujeto activo en la determinación de los tributos, que siempre debe tener como finalidad producir o facilitar la evasión total o parcial de sus tributos, aún cuando esta intención delictual no haya en definitivas conseguido su finalidad

de engañar al Fisco, porque el Fisco ha detectado esas maniobras y engaños y ha procedido en contra del infractor.

VI.- Sanción por Defraudación Tributaria.

Al tratarse de un Delito Tributario solo un tribunal judicial ordinario puede imponer sanciones por Defraudación Tributaria. Señala el artículo 239 del Código Tributario que esta infracción 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 en el Código Tributario:

A) Sanciones al Infractor.

1) Con Multa de dos hasta diez veces el importe del tributo evadido, sin perjuicio de las Penas Privativas de Libertad que pudiere aplicarse.

De acuerdo con la ley la Defraudación Tributaria se castiga con multa de 2 a 10 veces el importe del tributo evadido, sin perjuicio de las Penas Privativas de Libertad que pudiere aplicarse. Además, el párrafo II del artículo 239 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, establece que cuando no se pueda determinar la cuantía de la defraudación, la sanción pecuniaria será de 5 a 30 salarios mínimos.

Con respecto a la pena privativa de libertad el numeral 2 del párrafo III, del artículo 239 expresa que se impondrá prisión de 6 días a 2 años, sin perjuicio de las demás sanciones que pudieren corresponder, cuando el monto de la defraudación fuere superior a RD\$377,462.00 dentro de un mismo período fiscal. (Valor actualizado por inflación para el año 2011).

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.

El comiso o decomiso consiste en el acto que ejerce el Estado para incautar o privar a particulares de sus bienes, sin ningún tipo de compensación. Señala el artículo 223 del Código Tributario que si no fuere posible el comiso por no poder aprehenderse las mercancías o

efectos, será reemplazado por una sanción pecuniaria igual al valor de estos, agregando en su único párrafo que “si a juicio del órgano que aplica la sanción, existiere una diferencia apreciable de valor entre las mercancías en infracción y los objetos utilizados para cometerla, se sustituirá el comiso de éstos por una sanción pecuniaria de dos a cinco veces el valor de las mercancías en infracción, siempre que los responsables no sean reincidentes en el mismo tipo de infracción.”

3) Clausura del Local o Establecimiento del infractor o donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de 2 meses.

Es importante destacar que no se trata de cerrar todos los negocios o locales comerciales del infractor, sino únicamente aquel local o establecimiento “donde se hubiere cometido la infracción.” En estos casos, no obstante, la clausura no puede ser superior a 2 meses.

4) Cancelación de Licencia, Permisos relacionados con la actividad desarrollada por el infractor, por un máximo de 6 meses.

Cuando el infractor se dedique a una actividad o profesión que requiera de una licencia o permiso para desarrollar sus actividades, el tribunal podrá imponer una suspensión de esos permisos o licencias de hasta 6 meses. Conviene señalar que aunque la ley hable de “cancelación de licencia o permiso” lo correcto es suspensión, pues la licencia o permiso no se pierde, es decir que no se cancela y hay que obtener una nueva, sino que simplemente su validez o vigencia se suspende por un tiempo.

5) Pena de Prisión.

Consagra el numeral 2 del párrafo III del artículo 239 del Código Tributario que cuando el monto de la defraudación fuere superior a RD\$377,462.00 (Valor actualizado al 2011), dentro de un mismo período fiscal, “se impondrá prisión de seis días a dos años, sin perjuicio de las demás sanciones que pudieren corresponder.”

B) Sanciones al Coautor, Cómplice o Encubridor.

Manifiesta el artículo 213, numeral 1, del Código Tributario que son también responsables y se les aplicará la misma sanción que el

autor principal, sin perjuicio de la graduación que corresponda, los coautores, cómplices o encubridores, considerándose como tales a los que financien, instiguen, auxilien o ayuden de cualquier manera al autor con conocimiento con comitente o posterior a la ejecución de la infracción de tipo delictual, según el caso.

C) Sanciones al Agente de Retención o Percepción.

1) Multa.

Consagra el párrafo I del artículo 239 que “en los casos de los agentes de retención o percepción, éstos serán sancionados con pena equivalente al pago de dos (2) hasta diez (10) veces el monto del tributo retenido o percibido que mantengan en su poder, después de vencido los plazos en que debieron ingresarlo a la Administración Tributaria.” Asimismo, el párrafo II de este mismo artículo 239, modificado por la Ley No.495-06, señala que cuando no se pueda determinar la cuantía de la defraudación, la sanción pecuniaria será de 5 a 30 salarios mínimos.

2) Prisión.

Establece el numeral 3 del párrafo III, del artículo 239 del Código Tributario que se impondrá prisión de 6 días a 2 años, sin perjuicio de las demás sanciones que pudieren corresponder, “en el caso de los agentes de retención o percepción, si no acreditaren haber ingresado los importes correspondientes.”

D) Casos en que Procede Pena de Prisión.

De conformidad con el párrafo III del artículo 239 del Código Tributario se impondrá prisión de 6 días a 2 años, sin perjuicio de las demás sanciones que pudieren corresponder, cuando se diere cualquiera de las siguientes circunstancias:

1) En caso de reincidencia.

2) Cuando el monto de la defraudación fuere superior a RD\$377,462.00 dentro de un mismo período fiscal. (Valor actualizado por inflación para el año 2011)

3) En el caso de los agentes de retención o percepción, si no acreditaren haber ingresado los importes correspondientes.

E) Agravantes y Atenuantes.

Anteriormente habíamos señalado que de acuerdo con el artículo 222 del Código Tributario constituyen circunstancias agravantes y atenuantes, a ser tenidas en cuenta para la graduación de las sanciones, siempre que estas no operen automáticamente, las siguientes:

1) La Reincidencia y Reiteración.

Sobre este particular el párrafo III del artículo 239 del Código Tributario señala que en el caso de reincidencia del delito de Defraudación Tributaria “se impondrá prisión de seis días a dos años, sin perjuicio de las demás sanciones que pudieren corresponder.”

Establece el artículo 207 del Código Tributario que “habrá reincidencia siempre que el sancionado por sentencia o resolución firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo específico, dentro del plazo de prescripción establecido para sancionar el hecho ilícito cometido.” En el caso de los Delitos Tributarios existe reincidencia cuando una persona que haya sido condenada mediante una sentencia firme e irrevocable del Tribunal Penal, por haber cometido un Delito Tributario, comete, dentro del término de 3 años (plazo de prescripción de este Delito de Defraudación), otro Delito Tributario del mismo tipo específico por la cual fue condenado.

2) La Condición de Funcionario Público que tenga el Infractor.

3) El Grado de Cultura del Inculpado y el conocimiento que tuvo o debió tener de la norma legal infringida.

4) La Importancia del Perjuicio Fiscal y las características de la infracción.

5) La Conducta que asuma el Infractor, en el esclarecimiento de los hechos.

6) El Grado de Culpa o Dolo del Infractor, en los casos de delitos tributarios.

El párrafo del artículo 236 del Código Tributario establece una agravante adicional respecto de la infracción de Defraudación Tributaria, al señalar que constituye “agravante especial la circunstancia de que la Defraudación se cometa con la participación del funcionario que, por razón de su cargo, intervenga o deba intervenir en el control de los impuestos evadidos.” Lo anterior significa que si un defraudador fiscal comete su infracción con ayuda, colaboración, silencio u otra forma de participación prestada por un funcionario o empleado del Fisco a quien compete controlar o supervisar los impuestos del infractor, entonces dicha infracción se agrava en perjuicio del infractor al momento en que el tribunal vaya a aplicar la pena.

VI.- Prescripción de la Acción Penal.

Expresa el artículo 227 del Código Tributario que la acción para perseguir la sanción, así como para hacerla cumplir, por Delitos Tributarios contemplados en el Código Tributario, en leyes especiales tributarias o en la Ley Penal Común, prescribirá en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal. De acuerdo con el artículo 45 del Código de Procedimiento Penal (Ley No.76-02, del 2 de julio del año 2002), “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.”

Al establecer el artículo 239 del Código Tributario que en el caso del Delito de Defraudación Tributaria la pena máxima privativa de libertad que puede imponerse es de 2 años, de conformidad con el artículo 45 del Código Penal el plazo de prescripción para iniciar la acción penal por este delito prescribe en el término de 3 años.

Sección II

Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Sujetos a Impuestos

I.- La Infracción.

Existen impuestos que recaen directamente sobre la elaboración o fabricación de ciertos productos como son los derivados del tabaco, alcoholes, bebidas alcohólicas, cervezas y otros sobre los cuales la ley exige permisos o licencias para su producción o importación, y faculta a la Administración Tributaria a adoptar medidas de control, como ocurre en algunos productos gravados con el Impuesto Selectivo al Consumo.

Sobre este particular los artículos 376 y siguientes del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto Selectivo al Consumo, consagran normas especiales para alcoholes y tabaco, señalando en su artículo 376 que “ningún producto de alcohol o de tabaco podrá ser producido en la República Dominicana a menos que la persona que desee elaborar dichos productos se haya previamente registrado y haya suministrado a la Administración Tributaria una fianza para asegurar que toda obligación fiscal establecida en virtud de este capítulo será cumplida.”

Cuando los productos del alcohol o del tabaco sean elaborados en la República Dominicana, estos únicamente deben producirse en centros de producción seguros y controlados bajo fianza, que sean propiedad de personas o empresas que hayan cumplido previamente con las disposiciones del artículo 376 del Código Tributario. La misma responsabilidad corresponde a cualquier persona que opere un centro de producción propiedad de otra persona. Toda producción, almacenamiento, y otras operaciones en el centro, y retiros del centro, deberán ser realizados bajo la supervisión de la autoridad tributaria correspondiente, conforme indica el artículo 377.

Ninguna persona que no obtenga previamente los permisos y licencias requeridos puede fabricar, importar o comercializar aquellos productos sujetos a impuestos, en los casos en que la ley así lo requiera. No obstante, existen muchos otros productos que aún cuando puedan estar sujetos a impuestos no requieren de permisos o licencias para producirlos, como sucede, por ejemplo, con muchos productos sujetos

al Impuesto Selectivo al Consumo, tales como electrodomésticos, alfombras y otros que no requieren de permisos ni licencias para su elaboración o comercialización.

Asimismo, la ley exige que los equipos para la elaboración de ciertos productos, tales como tabaco y bebidas alcohólicas y cervezas, sean registrados en la Administración Tributaria y que estos no pueden ser cambiados o modificados sin previa autorización del Fisco.

II.- Casos en que Existe el Delito.

El artículo 240 del Código Tributario expresa que constituyen el delito de Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Gravados, los casos siguientes:

1) Elaborar productos sujetos a tributos sin obtener los permisos que exijan las leyes.

2) Elaborar productos gravados, con autorización legal, pero con equipos cuya existencia ignore la Administración Tributaria o que hayan sido modificados sin su autorización.

3) La elaboración de productos gravados empleando materia prima distinta de la autorizada.

4) Elaborar, comerciar, hacer circular o transportar clandestinamente, dentro del territorio nacional, productos o mercancías que no hayan pagado los gravámenes correspondientes o cumplido los requisitos exigidos por las disposiciones legales o reglamentarias tributarias.

5) Alterar, destruir o adulterar productos o modificar las características de mercancías o efectos gravados, así como su ocultación, retiro indebido, cambio de destino o falsa indicación de su procedencia.

6) Destruir, romper o dañar una cerradura o sello puesto en cualquier almacén depósito, aparato alambique, habitación o edificio por la autoridad tributaria competente o, sin romper o dañar los sellos o cerraduras, abrir dicho almacén, depósito aparato alambique, habitación o edificio o parte de los mismos o en cualquier forma alcanzar el contenido de éstos sin estar investido de autoridad para ello.

En muchos casos, en especial aquellos necesarios para controlar productos y mercancías sujetos a impuestos, la Administración

Tributaria utiliza precintos o candados de seguridad, que solo pueden ser manejados por los funcionarios y empleados del Fisco. Así sucede, por ejemplo, en los casos de impuestos a las bebidas alcohólicas y cervezas en los cuales los almacenes de envejecimiento de las bebidas o de fermentación se encuentran cerrados con precintos de seguridad o con los furgones en Aduanas. Si estos precintos o candados o medidas de control son violados tal actitud puede acarrear el delito de Elaboración y Comercialización Clandestina de Productos Sujetos a Impuestos.

Este último caso de infracción contenido en el numeral 6 del artículo 240 del Código Tributario tiene estrecha similitud con otra violación contenida en el numeral 5 del artículo 237 del Código Tributario, que considera como Defraudación Tributaria el hecho de violar una Clausura o Medida de Control dispuesta por el órgano tributario competente y la Sustracción, Ocultación o Enajenación de Especies Retenidas en poder del infractor en virtud de medidas conservatorias. Sin embargo, la diferencia estriba en que mientras la infracción contenida en el numeral 6 del artículo 240 del Código Tributario se refiere a medidas de control de los impuestos que recaen sobre productos gravados, la violación contenida en el numeral 5 del artículo 237 se refiere a violentar medidas de control en el procedimiento de adopción de Medidas Conservatorias.

III.- Confiscación Provisional.

Dispone el artículo 2 de la Ley No.3-04, de fecha del 9 de enero del 2004, que “la Procuraduría General de la República podrá disponer, en base a las denuncias de las partes perjudicadas, la confiscación de Productos del Alcohol y Productos del Tabaco Falsificados, producidos o vendidos en territorio dominicano. Todo producto de alcohol o tabaco falsificado, junto con los materiales y equipos utilizados en su fabricación ilícita, serán decomisados y destruidos a solicitud de la parte perjudicada, todo ello sin perjuicio de la acción civil que a éste corresponde contra el infractor para la indemnización de los daños y perjuicios causados con la violación de sus derechos.” En su párrafo II este artículo 2 de la Ley No.3-04 establece que cualquier persona que se considere afectada por un acto de falsificación de productos del alcohol y productos del tabaco, podrá iniciar esta acción ante la Procuraduría General de la República.

Sin embargo, entendemos que con la Constitución actual la Procuraduría General de la República no tiene facultad para incautar y destruir, sin autorización de un juez o incluso sin una sentencia que lo ordene.

IV.- Sanción por el Delito.

El artículo 241 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, establece 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 20 a 200 salarios mínimos o prisión de 6 días a 2 años o ambas penas a la vez, cuando a juicio del juez la gravedad del caso lo requiera. Lo anterior significa lo siguiente:

A) Sanción al Infractor.

1) Comiso y Clausura. Siempre se impondrán las sanciones de Comiso y Clausura, de la siguiente manera:

a) Comiso de las mercancías, productos, vehículos y demás efectos utilizados en la comisión del delito.

b) Clausura del local o Establecimiento por un plazo no mayor de 2 meses.

2) Multa y Prisión. Siempre se impondrá una o ambas de las siguientes sanciones:

a) Multa de 20 a 200 salarios mínimos; o

b) Prisión de 6 días a 2 años; o

c) Multa y Prisión a la vez, cuando a juicio del juez la gravedad del caso lo requiera.

Anteriormente el artículo 3 la Ley No.3-04, de fecha 9 de marzo del 2004, disponía que “incurre en prisión correccional de 3 meses a

3 años y multa de cincuenta a mil salarios mínimos, quien en relación a productos del alcohol y productos del tabaco falsifique, ensamble, manufacture, modifique, venda o ponga de cualquier otra manera en circulación, una marca de productos de alcohol o productos del tabaco debidamente registrada a los fines de comercializarla en el mercado dominicano." Sin embargo, al modificarse en el año 2006 el artículo 241 del Código Tributario y consignarse una pena de aplicación general para la infracción de Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Sujetos a Impuestos, automáticamente quedó derogada la sanción contemplada en la Ley No.3-04.

B) Sanciones al Coautor, Cómplice o Encubridor.

Manifiesta el artículo 213, numeral 1, del Código Tributario que son también responsables y se les aplicará la misma sanción que al autor principal, sin perjuicio de la graduación que corresponda, los coautores, cómplices o encubridores, considerándose como tales a los que financien, instiguen, auxilien o ayuden de cualquier manera al autor con conocimiento con comitente o posterior a la ejecución de la infracción de tipo delictual, según el caso. Asimismo, este artículo 213 señala en su numeral 2 que son también responsables y se les aplicará la misma sanción que al autor principal, sin perjuicio de la graduación que corresponda, al que para su provecho adquiera o tenga en su poder, oculte, venda o colabore en la venta o negociación de mercancías, productos u objetos respecto de los cuales sepa o deba saber que se ha cometido una infracción de tipo delictual.

Por su parte, la Ley No.3-04 señaló en el párrafo I de su artículo 2 que la responsabilidad por los hechos de falsificar, ensamblar, manufacturar, modificar, vender o poner en circulación indebidamente productos del alcohol y del tabaco se extiende a quienes ordenen o dispongan su realización, y a todos aquellos que, conociendo la ilicitud del hecho, tomen parte en él, lo faciliten o lo encumbren, agregando que esta disposición se hace extensiva a aquellas personas que comercialicen productos del alcohol y del tabaco falsificados en territorio dominicano.

C) Agravantes y Atenuantes.

Para la aplicación de las sanciones establecidas para los casos de Elaboración y Comercio Clandestino de Productos sujetos a Impuestos

y la graduación de las penas, el tribunal apoderado debe tomar en consideración las agravantes y atenuantes consignadas en el artículo 222 del Código Tributario, que son las siguientes:

1) La Reincidencia y Reiteración.

Establece el artículo 207 del Código Tributario que “habrá reincidencia siempre que el sancionado por sentencia o resolución firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo específico, dentro del plazo de prescripción establecido para sancionar el hecho ilícito cometido.” En el caso de los Delitos Tributarios existe reincidencia cuando una persona que haya sido condenada mediante una sentencia firme e irrevocable del Tribunal Penal, por haber cometido un Delito Tributario, comete, dentro del término de 3 años (plazo de prescripción de este Delito) otro Delito Tributario del mismo tipo específico por la cual fue condenado.

2) La condición de funcionario público que tenga el infractor.

3) El grado de cultura del inculpado y el conocimiento que tuvo o debió tener de la norma legal infringida.

4) La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción.

5) La conducta que asuma el infractor, en el esclarecimiento de los hechos.

6) El grado de culpa o dolo del infractor, en los casos de delitos tributarios.

V.- Prescripción de la Acción Penal.

Expresa el artículo 227 del Código Tributario que la acción para perseguir la sanción, así como para hacerla cumplir, por Delitos Tributarios contemplados en el Código Tributario, en leyes especiales tributarias o en la Ley Penal Común, prescribirá en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal. Según el artículo 45 del Código de Procedimiento Penal (Ley No.76-02, del 2 de julio del año 2002), “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.”

Al establecer el artículo 241 del Código Tributario que en el caso del Delito de Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Sujetos a Impuestos la pena máxima privativa de libertad que puede imponerse es de 2 años, de conformidad con el artículo 45 del Código Penal el plazo de prescripción para iniciar la acción penal por este delito prescribe en el término de 3 años.

Sección III

Fabricación o Falsificación de Especies o Valores Fiscales

A) La Infracción.

Cuando se habla de especies o valores timbrados nos referimos a todos aquellos documentos, sellos, timbres o valores que son manufacturados o impresos por el Estado o por empresas privadas debidamente autorizadas y controladas, con la finalidad de ser utilizados en el pago de impuestos o como medidas de control de productos sujetos a impuestos.

De conformidad con el artículo 242 del Código Tributario comete el Delito Tributario 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, falsifique, lave o utilice indebidamente sellos, estampillas, timbres, papel sellado, marbetes, calcomanías, o los fabrique sin la autorización legal correspondiente; o imprima, grave o manufacture sin autorización legal matrices, clichés, placas, tarjetas, troqueles, estampillas, ellos, marbetes, calcomanías u otras especies o valores fiscales; o altere o modifique en su valor o sus características, leyenda o clase: sellos, estampillas, marbetes, calcomanías u otras formas valoradas o numeradas. Por lo tanto, los requisitos básicos para cometer la infracción de Fabricación y Falsificación de Especies o Valores Fiscales son los siguientes:

1) Cometer uno de los hechos detallados en el artículo 242 del Código Tributario; y

2) Que al cometer uno o varios de esos hechos se tenga la intención de evitar total o parcialmente el pago de los tributos o de obtener otro provecho, como por ejemplo ganar dinero vendiendo los sellos, timbres, especies u otros valores fiscales falsificados.

B) Casos de Delito.

Señala el artículo 242 del Código Tributario 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:

1) Falsifique, lave o utilice indebidamente: sellos, estampillas, timbres, papel sellado, marbetes, calcomanías, o los fabrique in la autorización legal correspondiente;

2) Imprima, grave o manufacture sin autorización legal: matrices, clichés, placas, tarjetas, troqueles, estampillas, ellos, marbetes, calcomanías u otras especies o valores fiscales; o

3) Altere o modifique en su valor o sus características, leyenda o clase: sellos, estampillas, marbetes, calcomanías u otras formas valoradas o numeradas.

C) Sanción.

1) Sanción al Infractor.

Establece el artículo 243 del Código Tributario, modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal, que "a los infractores se les aplicarán las mismas sanciones de treinta (30) hasta cien (100) salarios mínimos." Sin embargo, debe notarse lo benigno que es esta sanción si se toma en cuenta que no establece penas de prisión por un hecho tan grave como es la falsificación y elaboración clandestina de especies y valores fiscales y que el artículo 224 del Código Tributario prescribe que "las sanciones pecuniarias no serán redimibles con pena de prisión." Tampoco consigna las penas accesorias

de Clausura de Establecimiento ni el Comiso de los bienes utilizados para cometer la infracción.

2) Sanciones al Coautor, Cómplice o Encubridor.

Manifiesta el artículo 213, numeral 1, del Código Tributario que son también responsables y se les aplicará la misma sanción que el autor principal, sin perjuicio de la graduación que corresponda, los coautores, cómplices o encubridores, considerándose como tales a los que financien, instiguen, auxilien o ayuden de cualquier manera al autor con conocimiento con comitente o posterior a la ejecución de la infracción de tipo delictual, según el caso.

3) Agravantes y Atenuantes.

Para la aplicación de las sanciones establecidas para los casos de Fabricación y Falsificación de Especies o Valores Fiscales y la graduación de las penas, el tribunal apoderado debe tomar en consideración las agravantes y atenuantes consignadas en el artículo 222 del Código Tributario, que son las siguientes:

a) La Reincidencia y Reiteración.

Establece el artículo 207 del Código Tributario que “habrá reincidencia siempre que el sancionado por sentencia o resolución firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo específico, dentro del plazo de prescripción establecido para sancionar el hecho ilícito cometido.” En el caso de los Delitos Tributarios existe reincidencia cuando una persona que haya sido condenada mediante una sentencia firme e irrevocable del Tribunal Penal, por haber cometido un Delito Tributario, comete, dentro del término de 1 año (plazo de prescripción de este Delito) otro Delito Tributario del mismo tipo específico por la cual fue condenado.

b) La condición de funcionario público que tenga el infractor.

c) El grado de cultura del inculpado y el conocimiento que tuvo o debió tener de la norma legal infringida.

d) La importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción.

e) La conducta que asuma el infractor, en el esclarecimiento de los hechos.

f) El grado de culpa o dolo del infractor, en los casos de delitos tributarios.

D) Prescripción de la Acción Penal.

Expresa el artículo 227 del Código Tributario que la acción para perseguir la sanción, así como para hacerla cumplir, por Delitos Tributarios contemplados en el Código Tributario, en leyes especiales tributarias o en la Ley Penal Común, prescribirá en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal. De acuerdo con el artículo 45 del Código de Procedimiento Penal (Ley No.76-02, del 2 de julio del año 2002), "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."

Al no establecer el artículo 243 del Código Tributario que en el caso del Delito de Fabricación y Falsificación de Especies y Valores Fiscales existe pena privativa de libertad, sino únicamente multas penales, de conformidad con el numeral 2 del artículo 45 del Código Penal el plazo de prescripción para iniciar la acción penal por este delito prescribe en el término de 1 año.

Sección IV Delito de Perjurio

A) La Infracción.

1) La Infracción Tributaria.

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.

De acuerdo al artículo 128 del Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, “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.”

Por su parte, el artículo 129 del mismo Reglamento No.139-98, dispone que las 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, indicando en su artículo 130 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.

2) Delito Penal de Perjurio.

Establece el artículo 361 del Código Penal que “perjurio es la afirmación de un hecho falso, bajo juramento o promesa de decir verdad; sea al declarar por ante algún Tribunal, Juez, funcionario u otra persona competente para recibir el juramento o la promesa; sea en algún documento suscrito por la persona que haga la declaración, en cualquier procedimiento civil o criminal, en cualquier caso en que la ley exija o admita el juramento o la promesa.” En su numeral 3 este artículo agrega que “el perjurio se comete aún en el caso de que el juramento o la promesa sean irregulares por vicios de forma.”

3) Cómplices.

Señala el numeral 2 del artículo 361 del Código Penal que son cómplices de perjurio los que por amenazas, promesas, persuasión, inducción, súplica o dádivas hubieren conseguido que otra persona cometa el perjurio.

4) Sanción.

El numeral 4 del artículo 361 del Código Penal, modificado por las Leyes 224 del 26 de junio del 1984 y 46-99 del 20 de mayo del 1999, dispone que el perjurio se castigará con las penas y según las distinciones siguientes:

a) Cuando a consecuencia del perjurio un acusado hubiere sido condenado a 30 años de reclusión mayor, y la sentencia hubiere sido ejecutada, se impondrá al autor del perjurio el máximo de la reclusión mayor.

b) Fuera del caso previsto en el párrafo anterior, siempre que a consecuencia del perjurio el acusado hubiese sufrido total o parcialmente una pena criminal o correccional, se impondrá la misma pena al autor del perjurio.

c) Cuando el acusado condenado a consecuencia del perjurio no hubiere sufrido total ni parcialmente la pena impuesta, se aplicará al autor del perjurio 6 meses de prisión correccional o multa no menor de RD\$100.00 ni mayor de RD\$1,000.00 o ambas penas a la vez.

d) Cualquier otro caso que no sea de los previstos en los párrafos anteriores se castigará con la multa de RD\$50.00 a RD\$10,000.00; o prisión correccional de 1 mes a 2 años, o ambas penas a la vez.

f) Al cómplice o cómplices del perjurio se le impondrá la misma pena que al autor del perjurio.

Sin embargo, debemos considerar que los montos de las multas antes indicadas están sujetos a la Ley No.12-07, del año 2007, que actualiza el valor de las mismas. En efecto, el artículo 1 de esta Ley dispone que se establece que las multas o sanciones pecuniarias para las diferentes infracciones, sean crímenes o delitos, cuya cuantía sea menor a la tercera parte del salario mínimo del sector público, en lo adelante se eleven a dicho monto, consignando en el artículo 2 que las multas o sanciones pecuniarias para los casos de contravenciones, serán establecidas por el tribunal competente en el monto comprendido entre la quinta y tercera parte del salario mínimo del sector público.

B) Aspecto Constitucional.

El artículo 69, numeral 6, de la Constitución, al establecer la tutela efectiva de los derechos fundamentales y del debido proceso consagra 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: “6) Nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo.”

De la lectura de la indicada disposición de la Constitución surge la siguiente interrogante: ¿Si la Constitución expresa que “nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo”, cómo puede ser posible que se castigue con el delito de perjurio a un contribuyente que obligado a declarar se ve forzado a presentar una declaración falsa?

Por nuestra parte entendemos que cuando el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución señala que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión,” le está dando a la ley la potestad de indicar el “modo de recaudación” de los tributos y que cuando la ley señala que la recaudación se efectuará en base a declaraciones que presenten los contribuyentes, la ley simplemente pone en práctica un mandato constitucional. Al tratarse de un mandato constitucional no podría alegarse la inconstitucionalidad de la obligación de presentar declaración jurada de impuestos.

Además, la garantía fundamental establecida en el artículo 69, numeral 6, de la Constitución, al señalar que “nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo,” debe ser entendida como una garantía del debido proceso penal, es decir que solo tiene aplicación en el derecho penal, respecto de una autoincriminación forzosa en contra del particular.

Por otra parte, algunos autores se cuestionan acerca de si el Fisco puede utilizar en contra del contribuyente y para fines sancionatorios algunas declaraciones vertidas por este durante el procedimiento de inspección o presentación de declaraciones juradas o si estas declaraciones pueden constituir una violación al derecho constitucional del contribuyente de no estar obligado a declarar contra sí mismo. En efecto, *Ramón Falcón Tella*, citado por *Soler* en *El Principio de que Nadie Puede Ser Obligado a Declarar contra sí Mismo* frente a las Inspecciones de la AFIP, expresa

que los datos y antecedentes obtenidos en un procedimiento tributario en el cual existe la obligación legal de declarar, no pueden ser utilizados a efectos penales y sancionatorios, y esto así, incluso aunque se hubiesen obtenido antes de que se produzca la denuncia penal o se iniciare formalmente un procedimiento administrativo sancionador, quedando subordinado el interés público al derecho a no declara.

Asimismo *Soler*, en su mismo 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.”

C) Prescripción de la Acción Penal.

Expresa el artículo 227 del Código Tributario que la acción para perseguir la sanción, así como para hacerla cumplir, por Delitos

Tributarios contemplados en el Código Tributario, en leyes especiales tributarias o en la Ley Penal Común, prescribirá en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal. De acuerdo con el artículo 45 del Código de Procedimiento Penal (Ley No.76-02, del 2 de julio del año 2002), “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.”

Al establecer el artículo 361 del Código Penal que en el caso del Delito de Perjurio la máxima pena privativa de libertad que puede imponerse es reclusión, es decir hasta 5 años, de conformidad con el artículo 45 del Código Penal el plazo de prescripción para iniciar la acción penal por este delito prescribe en el término de 5 años.

TÍTULO III

Infracciones Tributarias en Aduanas

Introducción

En materia aduanera las infracciones pueden clasificarse en Delitos Aduaneros y en Faltas Aduaneras, conforme a lo siguiente:

A) Delitos Aduaneros.

- 1) El Delito de Contrabando.
- 2) Competencia del Organo para Juzgarlo.

Señala el párrafo I del artículo 208 de la Ley General de Aduanas, modificado por la Ley No.226-06, del año 2006, de Autonomía de la DGA, que los Juzgados de Primera Instancia son competentes para conocer de todos los casos de contrabando y de aplicar las sanciones correspondientes. Al tratarse de delitos el caso se juzga por ante el tribunal penal ordinario, mediante el procedimiento consignado en la ley penal común.

B) Faltas Aduaneras.

1) Multas administrativas a Capitanes de Buques, a Importadores y Exportadores, Uso de Documentaciones Falsas, Ejercicio de Oficio sin Licencia y otras.

- 2) Competencia del Organo para Juzgarlas.

Establece el artículo 208 de la Ley No.226-06, del año 2006, de Autonomía de la Dirección General de Aduanas, que salvo las penas establecidas en el artículo 200 y su párrafo, que se refieren al delito de Contrabando, y en los artículos 203 y 204 de esta ley, que se refieren a la obligación de presentarse como testigo, a presentar documentaciones y

a obstaculizar o detener a un Oficial de Aduanas, las multas señaladas por en la Ley General de Aduanas serán impuestas y recaudadas por los Colectores de Aduanas, o quienes hagan sus veces, quienes también efectuarán los comisos, en los casos en que legalmente estén autorizados a hacerlo, agregando que los valores producto de las sanciones pecuniarias serán depositados en el Tesoro Público.

En su párrafo III este artículo 208 manifiesta que en todo caso las sanciones administrativas a las que se refiere la presente ley se aplicaran independientemente de la responsabilidad penal o civil en que pudieran incurrir los infractores, y sin necesidad de que sean declaradas por tribunal alguno.

Es importante señalar que debido a que la Ley General de Aduanas No.3489 es del año 1953, las sanciones pecuniarias establecidas en esta ley por infracciones aduaneras se convirtieron con el tiempo en irrisorias, pues nunca fueron ajustadas por inflación. Por eso todavía vemos en esa Ley sanciones por un monto de 10 y 25 pesos, es decir insignificantes. Esta fue la razón por la cual el artículo 7 de la Ley No.147-00, del año 2000, consagró que “cualquier sanción establecida por la legislación aduanera y expresada en pesos (RD\$), será ajustada por inflación con el índice de precios al consumidor.”

Debido a que el índice de precio al consumidor es calculado y publicado mensualmente por el Banco Central de la República Dominicana, lo que implica una constante variación, para los fines de esta obra hemos preferido dejar intactos los montos de las multas consignados en la original Ley No.3489, es decir sin aplicarle a cada una de ellas dicho ajuste por inflación conforme al índice de precio al consumidor, bajo el entendido de que corresponderá al lector hacer este ajuste, según la fecha que corresponda y el índice de precio al consumidor vigente en ese momento.

Capítulo I

Delito de Contrabando

I.- La Infracción.

A) Concepto de Contrabando.

Establece el artículo 167 de la Ley General de Aduanas No.3489, del año 1953, derogado y sustituido por la Ley No.302, del año 1966, que “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, se reputará para los fines de esta Ley, delito de contrabando, el tráfico con mercancías exoneradas, sin llenar previamente los requisitos de la Ley de Exoneraciones, para la venta de las mismas.”

Por su parte, el párrafo único del artículo 200 de la Ley General de Aduanas, modificado por la Ley No.226 del año 2006, de Autonomía de la DGA, expresa que “será considerado contrabando, y es reo de dicha infracción, la persona, nacional o extranjera, que al ingresar o salir del territorio nacional, por vía aérea, marítima o terrestre, portando dinero o títulos, valores al portador, o que envíe los mismos por correo público o privado, cuyo monto exceda la cantidad de diez mil dólares, moneda de los Estados Unidos de América (US\$10,000.00) u otra moneda extranjera, o su equivalente en moneda nacional, no lo declare o declare falsamente su cantidad en los formularios preparados al efecto. En caso de que las investigaciones arrojen que el dinero comisado es producto del lavado de activos se aplicará con todas sus consecuencias, la ley

No.72-02, del 7 de junio del 2002, sobre Lavado de Activos Provenientes del Tráfico Ilícito de Drogas, Sustancias Controladas y otras Infracciones Graves.”

B) Requisitos.

De acuerdo con el artículo 167 de la Ley General de Aduanas los requisitos para constituir el delito de Contrabando son los siguientes:

- 1) No haber cumplido con todos los requisitos Aduaneros; y
- 2) No haber satisfecho el pago total de los derechos e impuestos previstos por las leyes de importación y de exportación.

La ley es clara en el sentido de que no es requisito esencial para constituir el delito de Contrabando lo siguiente:

- a) Que los objetos y mercancías hayan sido pasados o no por las aduanas del país; o
- b) Que los objetos productos del contrabando se hayan introducido o sacados del país en complicidad o no con cualquier funcionario o autoridad.

C) Prueba del Contrabando.

De conformidad con el párrafo I del artículo 167 de la Ley General de Aduanas No.3489, 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 para importar las mismas.

En su párrafo II este artículo 167 esta Ley no.3489 consagra que 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.

D) Presunción de Contrabando.

1) Expresa el artículo 170 de la Ley General de Aduanas que constituye una presunción de posesión fraudulenta, el hecho de que los objetos, productos, géneros o mercancías introducidos o sacados clandestinamente del país carezcan de las marcas, sellos o estampillas que han debido fijárseles de acuerdo con las leyes, decretos o reglamentos.

2) La parte final del artículo 167 de la Ley General de Aduanas consagra que se reputará para los fines de esta Ley como delito de contrabando, el tráfico con mercancías exoneradas, sin llenar previamente los requisitos de la Ley de Exoneraciones, para la venta de las mismas.

E) Tentativa.

El artículo 168 de la Ley General de Aduanas castiga la tentativa de contrabando como el hecho consumado.

II.- Casos de Contrabando.

A) Según el artículo 167 de la Ley General de Aduanas, constituyen casos de Contrabando los siguientes:

1) La introducción o la salida del territorio nacional de mercancías sin haber cumplido con todos los requisitos ni satisfecho el pago total de los derechos e impuestos de importación y de exportación.

2) El transporte interno, distribución, almacenamiento o venta de mercancía y artículos con valor comercial o artístico, 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.

3) El tráfico con mercancías exoneradas, sin llenar previamente los requisitos de la Ley de Exoneraciones, para la venta de las mismas.

4) En su párrafo II el artículo 167 consagra que 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.

B) Según el párrafo único del artículo 200 de la Ley General de Aduanas, constituye Contrabando Ingresar o Sacar del País Dinero o Valores sin Declarar.

De acuerdo con la ley, constituye Contrabando ingresar o sacar del territorio nacional, por vía aérea, marítima o terrestre, Dinero, Títulos, Valores al portador, o que envíe los mismos por correo público o privado, cuyo monto exceda la cantidad de US\$10,000.00 u otra moneda extranjera, o su equivalente en moneda nacional, sin declarar o se declare falsamente su cantidad en los formularios preparados al efecto. En caso de que las investigaciones arrojen que el dinero comisado es producto del lavado de activos se aplicará con todas sus consecuencias, la ley No.72-02, del 7 de junio del 2002, sobre Lavado de Activos Provenientes del Tráfico Ilícito de Drogas, Sustancias Controladas y otras Infracciones Graves.

III.- Procedimiento Judicial por Contrabando.

A) Conforme al artículo 173 de la Ley General de Aduanas, se Iniciará el Procedimiento de Contrabando en los siguientes casos:

1) Cuando se introduzcan o extraigan por puertos, aeropuertos, la frontera o cualquier otro sitio del territorio nacional, sin la documentación correspondiente, cualquier objeto, producto, género o mercancía, sujeto a control de las autoridades, por virtud de leyes, decretos o reglamentos.

2) Cuando los conductores de objetos, productos, géneros o mercancías por vía terrestre, se aparten de las rutas preestablecidas para su entrada o salida del país, internándose en caminos o sitios alejados de las aduanas o de la frontera.

3) Cuando se introduzcan o saquen objetos, productos géneros o mercancías ocultos; dentro de otras, en secretos o doble fondos entre las ropas que porten las personas, en los vehículos o bajo las sillas, aparejos o aperos de las bestias de carga, de tiro o de montar o en cualquier otra forma de clandestinidad.

4) Cuando cualquier nave, aeronave o vehículo se hallare cargando, descargando, trasbordando o trasladando objetos, productos, géneros o mercancías en puertos, aeropuertos, costas, bahías,

fondeaderos, ensenadas, islas desiertas o en cualquier otro sitio de la República sin el despacho o la autorización legal correspondiente.

5) Cuando una o más personas, o firmas Comerciales sean sorprendidas por autoridad competente en la posesiones venta, almacenaje o transporte de cualquier mercancía, según las provisiones del artículo 167 y sus párrafos, que no estén debidamente amparadas por la documentación exigida por el mismo.

B) Proceso Penal.

De conformidad con el artículo 176 de la Ley General de Aduanas, modificado por la Ley No.237, del año 1964, en todos los casos que en curso de procedimientos iniciados ante la Dirección General de Aduanas se compruebe la existencia del delito de Contrabando o de su tentativa, o de complicidad de este delito, la Dirección General de Aduanas denunciará el caso ante el tribunal competente. Señala el párrafo I del artículo 208 de la Ley General de Aduanas, modificado por la Ley No.226-06, del año 2006, de Autonomía de la DGA, que los Juzgados de Primera Instancia son competentes para conocer de todos los casos de contrabando y de aplicar las sanciones correspondientes.

C) Prisión Preventiva.

De acuerdo con el artículo 171 de la Ley General de Aduanas, en todos los casos en que se sorprenda el delito de Contrabando o de tentativa del mismo hecho, el autor y los cómplices serán detenidos inmediatamente y puestos en prisión preventiva hasta cuando sean juzgados, sin perjuicio de los beneficios que al respecto conceden las leyes sobre libertad provisional.

Asimismo, el artículo 172 de la referida Ley concede potestad a ciertos funcionarios y oficiales para proceder al arresto de los autores o cómplices de contrabando o de tentativa de este hecho, siempre que sean sorprendidos *in fraganti*. En efecto, esta disposición prevé que los Directores Generales y Subdirectores Generales de Aduanas, de Impuestos Internos, los Supervisores e Inspectores de estas Direcciones Generales; los Colectores y Sub-Colectores de Aduanas y todos los demás funcionarios y empleados que sean investidos con la calidad de Oficiales de Aduanas o de Impuestos Internos, así como todos los miembros de

las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional, cualquiera 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* a 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.

D) Cambio del Delito por Falta Aduanera.

En su párrafo III el artículo 208 de la Ley General de Aduanas establece que en todo caso, previo reconocimiento de la culpabilidad, la Dirección General de Aduanas podrá solicitar al Ministerio Público competente prescindir de la acción pública por una infracción aduanera, mediante la aplicación de un criterio de oportunidad, siempre y cuando la persona que se declare culpable no sea reincidente y pague las multas contempladas. En caso de contrabando la persona confesada culpable deberá también aceptar el comiso de todos los artículos, productos, mercancías y géneros objeto de la infracción.

En estos casos se aplicaría el artículo 208 de la Ley General de Aduanas, modificado por la Ley No.226-06, del año 2006, de Autonomía de la DGA, que establece que salvo las penas establecidas en el artículo 200 y su párrafo, y en los artículos 203 y 204 de esta ley, las multas señaladas por la misma serán impuestas y recaudadas por los Colectores de Aduana, o quienes hagan sus veces, los que también efectuarán los comisos en los casos en que legalmente estén autorizados a hacerlo. Los valores productos de las sanciones pecuniarias serán depositados en el Tesoro Público.

E) Indemnización a Inocentes.

Consagra el párrafo del artículo 199 de la Ley General de Aduanas que en caso de que se haya producido el comiso y no se obtuviere sentencia condenatoria, la o las personas perjudicadas tendrán derecho a ser indemnizadas por la Dirección General de Aduanas, hasta el monto del valor aduanero de la mercancía, más los impuestos que hubieren sido pagados.

IV.- Sanción por Contrabando.

A) Sanción al Infractor.

El artículo 200 de la Ley General de Aduanas No.3489, modificado por la Ley No.226-06, del año 2006, de autonomía de la DGA, establece que el contrabando, salvo disposición legal en contrario, se castigará con las siguientes penas, acumulativamente:

1) Comiso.

a) Comiso de los artículos, productos, géneros o mercancías objeto del contrabando.

b) Comiso de los artículos, dineros, productos, géneros o mercancías que se compruebe hayan sido adquiridos como consecuencia del contrabando. En caso de que se compruebe la existencia de bienes inmuebles adquiridos como consecuencia del contrabando, se podrá iniciar el procedimiento de expropiación por vía del Tribunal de Tierras, mediante procedimiento contradictorio en que la Dirección General de aduanas deberá aportar la prueba de sus imputaciones.

c) Comiso de los animales, vehículos, embarcaciones u otros medios de transporte y de los objetos o instrumentos que hayan servido para la comisión del hecho siempre que pertenezcan al autor o a sus cómplices y que el valor de los objetos, productos, géneros o mercancías del contrabando exceda de RD\$5,000.00.

2) Multas.

Multa igual al doble de los derechos e impuestos de toda especie cuyo pago hubiese eludido el autor, cuando se trate de objetos, productos, géneros o mercancías cuya entrada o salida esté prohibida.

3) Prisión.

La ley condena el delito de Contrabando con penas de Reclusión menor de 2 a 5 años.

4) En caso de Reincidencia.

En caso de reincidencia el imputado será condenado a la pena de prisión de no menos de 3 años ni más de 10 años. La multa será igual al triple del valor de los derechos o impuestos, cuando se trate de objetos, productos, géneros o mercancías sujetas al pago de ellos; y al triple del valor cuando se trate de objetos, productos, géneros o mercancías cuya entrada o salida esté prohibida;

5) Por Tercera Infracción.

Cuando un contrabandista cometa el delito de contrabando por tercera vez u otra subsiguiente infracción, la pena será de reclusión mayor, y la multa será igual al cuádruple de los derechos e impuestos, o al cuádruple del valor, según se trate de objetos, productos, géneros o mercancías sujetas al pago de impuestos o derechos, o cuya entrada o salida esté prohibida.

B) Sanción a los Cómplices.

Dispone el artículo 169 de la Ley General de Aduanas que los cómplices sufrirán las mismas penas que los autores; y, que sin excluir los modos de complicidad previstos en los artículos 60 y siguientes del Código Penal, será considerada cómplice toda persona que a sabiendas adquiriera o tenga en su poder para consumo, venta o cualquier otro uso, objetos, productos, géneros o mercancías introducidos en forma clandestina o violenta, o de cualquier modo ayude o facilite la salida clandestina o violenta de objetos, productos, géneros o mercancías del territorio de la República.

V.- Prescripción de la Acción.

En su artículo 177 la Ley General de Aduanas No.3489 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.

VI.- Jurisprudencias.

1) Casos de Contrabando.

a) El hecho de Transportar carga sin la Documentación correspondiente constituye el Delito de Contrabando. (Sentencia de la SCJ, de fecha 5 de marzo de 1971, B.J. No.724, pág.628)

b) Si la Mercancía entra al País por la vía Regular y la Aduana entrega las Mercancías, No hay Contrabando. (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de julio del 1982, B.J. No.860, pág.1127)

2) Contrabando de Bebidas Alcohólicas.

a) El Tribunal está obligado a establecer cuáles son los Impuestos dejados de Pagar y Quién introdujo las Bebidas de Contrabando. (Sentencia de la SCJ, de fecha 11 de marzo de 1966, B.J. No.664, pág.406)

b) Contrabando de Clerén. Se encuentran reunidos todos los elementos constitutivos del delito de contrabando. (Sentencia de la SCJ, de fecha 16 de febrero de 1968, B.J. No.687, pág.338)

c) Contrabando de Ron y No fabricación Clandestina de Ron. (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de febrero del 1974, B.J. No.759, pág.349)

3) Contrabando de Reses.

La situación de los prevenidos no puede serle agravada sobre su solo recurso. (Sentencia de la SCJ, de fecha 5 de diciembre del 1973, B.J. No.757, pág.3684)

4) Contrabando de Tabaco.

Al condenar a los prevenidos recurrentes después de declararlos culpables a tres meses de prisión y a RD\$1,750.00 de multa que es cinco veces el impuesto dejado de pagar, la Corte a-qua aplicó una sanción ajustada a la ley. (Sentencia de la SCJ, de fecha 7 de junio de 1971, B.J. No.727, pág.1813).

5) Comiso de Dinero No Declarado.

a) Procede el Comiso de Moneda Extranjera No Declarada en las Aduanas. No Procede el Recurso de Amparo cuando se Actúa dentro de la Ley. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.050-2009, de fecha 29 de junio del 2009)

b) La Dirección General de Aduanas debe Devolver el Dinero procedente del Exterior No Declarado en Aduanas, cuando se Compruebe su Procedencia y No haya Existido Intención de Ocultar dicho Dinero. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.051-2009, de fecha 15 de septiembre del 2009)

c) La Dirección de Aduanas debe Devolver el Dinero No Declarado, cuando se Prueba que su Procedencia es Legal. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.058-2009, de fecha 20 de julio del 2009)

6) Comiso de Mercancías.

a) Cuando Aduanas Decomisa Medicinas Importadas, dentro de sus Facultades Legales, No Procede una Medida Cautelar en Suspensión del

Decomiso. Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.160-2008, de fecha 1 de noviembre del 2008)

b) Cuando la Dirección General de Aduanas Decomisa un Vehículo por Contrabando, debe Demostrar el Apoderamiento de una Jurisdicción Penal en contra del Decomisado o la Complicidad o Responsabilidad del mismo en el Delito de Contrabando. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.015-2009, de fecha 25 de febrero del 2009)

c) Cuando Aduanas ejerce un Decomiso de un Buque dentro de sus Facultades Legales, No procede una Medida Cautelar tendente a la Suspensión del Acta de Decomiso. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.034-2009, de fecha 24 de abril del 2009)

d) Mediante una Medida Cautelar el Tribunal puede Mantener el Comiso de un Buque hecho por Aduanas, pero Prohibirle a Aduanas la Venta de su Carga. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.034-2009, de fecha 24 de abril del 2009)

e) La Dirección General de Aduanas No está Facultada para Realizar Comisos a Bienes Vendidos bajo la Ley de Venta Condicional de Muebles, sobre todo cuando se Demuestra la Legalidad de tal Operación Comercial. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.065-2009, de fecha 29 de julio del 2009)

7) Complicidad

a) El que introduce Mercancías por vía Clandestina, si No es el Dueño de las mismas, es Cómplice. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de abril del 1967, B.J. No.677, pág.641)

b) Complicidad y Comiso de Embarcación. Al ordenar el comiso del Barco como la embarcación utilizada para cometer el contrabando, dicha Corte aplicó sanciones ajustadas a la Ley. (Sentencia de la SCJ, de fecha 22 de septiembre de 1967, B.J. No.682, pág.1759).

c) Complicidad del Inspector de Aduana. Tentativa de Contrabando. Comiso de las Mercancías. (Sentencia de la SCJ, de fecha 10 de julio del 1968, B.J. No.692, pág.1536)

8) Fianza

a) En materia de Contrabando la Fianza para que el Prevenido pueda obtener la Libertad debe ser en Efectivo y corresponder a una cantidad Tres

veces Mayor a los Derechos a Pagar. (Sentencia de la SCJ, de fecha 18 de noviembre de 1966, B.J. No.672, pág.2284)

b) En materia de Contrabando la Fianza es el Triple de los Derechos o Impuestos cuyo Pago se hubiere eludido y debe ser Prestada en Efectivo. (Sentencia de la SCJ, de fecha 13 de junio del 1975, B.J. No.775, pág.1061)

9) Sanciones

a) Multa

a.1) Para imponer la Multa relativa a esta Infracción, es Necesario que los Jueces establezcan el Valor del Impuesto que los objetos deben Pagar. (Sentencia de la SCJ, de fecha 18 de octubre de 1961, B.J. No.615, pág.1946)

a.2) En el Delito de Contrabando sólo debe Aplicarse una sola Multa, aún cuando existan varios Autores. Carácter Indemnizatorio de la Sanción. Solidaridad Legal. (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de septiembre de 1967, B.J. No.682, pág.1647; Sentencia de la SCJ, de fecha 22 de septiembre de 1967, B.J. No.682, pág.1760).

b) Prisión y Comiso

b.1) El Contrabando se Castiga con el Comiso del Vehículo utilizado para Transportar las Mercancías introducidas de Contrabando. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de enero de 1968, B.J. No.686, pág.133)

b.2) El Delito de Contrabando conlleva Prisión, Multa y Comiso del Camión. (Sentencia de la SCJ, de fecha 31 de enero del 1968, B.J. No.686, pág.203)

10) Sentencia

a) La Sentencia que condena por Contrabando, debe ser Motivada. (Sentencia de la SCJ, de fecha 12 de julio de 1963, B.J. No.636, pág.712)

b) El Tribunal está Obligado a establecer cuáles son los Impuestos dejados de Pagar y Quién introdujo las Bebidas de Contrabando. (Sentencia de la SCJ, de fecha 11 de marzo de 1966, B.J. No.664, pág.406)

11) Tentativa

a) *Tentativa, Complicidad y Comiso de Buque.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 6 de septiembre de 1967, B.J. No.682, pág.1646)

b) *Complicidad del Inspector de Aduana en la Tentativa. Comiso de las Mercancías.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 10 de julio del 1968, B.J. No.692, pág.1536)

CAPÍTULO II

Penas a Capitanes de Buque

A) Penas Generales.

Establece el artículo 190 de la Ley General de Aduanas, modificado por la Ley No.302 del año 1966, que el Capitán o Consignatario de un buque procedente del extranjero incurre en falta y pagará multas en los casos siguientes, las cuales multas deberán ser ajustadas por inflación con el índice de precios al consumidor, conforme al artículo 7 de la Ley No.147-00, del año 2000.

a) Cuando la falta sea del Manifiesto se aplicará una multa de RD\$100.00 a RD\$10.000.00 o prisión correccional de 2 meses a 2 años, o ambas penas a la vez.

b) Cuando no entregue la Lista de rancho, de tripulantes, de pasajeros, de repuestos del buque, o los índices alfabéticos de la carga que conduce, conforme lo indica esta Ley, incurrirá en una multa de RD\$10.00 a RD\$10,000.00 según la importancia del caso.

c) Cuando un buque descargue bultos en exceso de los declarados en el manifiesto, se aplicará una multa igual al 20% del valor de dichos bultos, y estos serán comisados, a menos que el Capitán o el Consignatario antes de los 90 días a partir de la entrada del buque dé explicación satisfactoria a la Aduana referente al dueño y destino de tales bultos y pruebe que no intentó introducirlos de contrabando.

d) Cuando un buque descargue menos bultos que los declarados en el manifiesto y no fueren repuestos dentro del tiempo estipulado en el apartado b) del artículo 45 y de conformidad con el mismo, será aplicada al Capitán o al Consignatario del buque, una multa de 25% sobre el valor de los bultos que falten.

e) Por cada bulto que falte de aquellos anotados en el manifiesta de carga y cuyo valor se desconozca, se aplicará una multa de RD\$100.00

a RD\$5,000.00 si la falta no pudiere explicarse, con la excepción anotada en el apartado b) del artículo 45.

f) Cuando haya pruebas de que hubo intención de sacar del buque parte de sus víveres, se impondrá una multa de RD\$100.00 a RD\$1,000.00.

g) Por lo que respecta al rancho y suministros que falten de la cantidad declarada en la lista, después de tomar en consideración el consumo necesario en el puerto, se pagará cuatro veces el monto de los derechos e impuestos sobre los efectos que falten.

h) Cuando, después de haber sido requerido para ello, no entregare a las autoridades del correo, toda la correspondencia que traía, se impondrá una multa no menor de RD\$50.00 ni mayor de RD\$300.00.

i) Por incumplimiento de los requisitos exigidos en el apartado a) del artículo 34, se aplicará una multa de RD\$25.00 a RD\$200.00. Igual pena se impondrá cuando en la carga o descarga de mercancías, la totalidad o parte de ellas caigan al agua por negligencia o deficiencia de las maquinarias, aparatos o instrumentos pertenecientes al buque y que fueren utilizados para dichas operaciones.

j) La no presentación de los manifiestos de carga previstos en el artículo 140, en el acto de las primeras visitas de las autoridades aduaneras, será castigada con una multa de RD\$5.000.00. En el caso de que la carga que se encuentre a bordo no corresponda a los manifiestos presentados o no este manifestada ésta será comisada en su totalidad y se aplicará al Capitán del barco una multa adicional de cinco veces el valor de los derechos e impuestos aduanales, de la cual será responsable solidariamente el barco u sus enseres y sus agentes consignatarios. El barco no podrá salir del país, mientras no sea satisfecha la multa. En los casos de arribada normal, si en el acto del registro de la naviera se encontrare mercancías de más, o mercancías no declaradas, o se intentare sacar de la misma cualquier mercancía declarada o no en forma clandestina o fraudulenta se aplicará al Capitán o a quien haga sus veces una multa de RD\$100.00 a RD\$5.000.00, según la gravedad del caso, más cinco veces el valor de los impuestos sobre las mercancías en cuestión, las cuáles serán decomisadas. Los propietarios del barco y sus consignatarios serán solidariamente responsables de estas multas, y el barco no podrá zarpar sin haber satisfecho antes las sanciones aplicadas.

k) Los Capitanes extranjeros de barcos nacionales o extranjeros que hayan sido sancionados por violaciones a esta ley, no podrán conducir naves de ninguna nacionalidad con destino a puertos dominicanos, durante cinco años a contar de la fecha de la última sanción. La violación a esta prohibición será castigada con una multa de RD\$10.000.00, a cargo de la compañía consignataria, y el barco no podrá abandonar el puerto sin haber satisfecho esta multa.

B) Otras Penas.

1) Incongruencias en las Mercancías.

El artículo 191 de la Ley General de Aduanas consagra que el Capitán de un buque dedicado al servicio de cabotaje infringe la ley cuando la mercancía que conduce su buque de un puerto a otro, no corresponde con la declarada en el manifiesto, de conformidad con el artículo 134, y se le impondrá una multa de RD\$10.00. También se impondrá una multa igual al Capitán cuando no presentare los documentos relativos a la carga de cabotaje que conduce su buque. El monto de esta multa deberá ser ajustada por inflación, conforme al índice de precios al consumidor, según dispone el artículo 7 de la Ley No.147-00, del año 2000.

2) Negación a Cumplir Ordenes.

Señala el artículo 192 de la Ley General de Aduanas que al Capitán de buque que se negare a cumplir las órdenes de los Interventores de Aduana, se le impondrá una multa no menor de RD\$50.00 ni mayor de RD\$500.00, consignándose en su párrafo que no se tomará medida alguna para interrumpir o suspender las operaciones de un buque, cuando el Capitán, Agente o Consignatario preste fianza satisfactoria para cubrir las multas que pudieren ser impuestas. Reiteramos que el artículo 7 de la Ley No.147-00 consagró que “cualquier sanción establecida por la legislación aduanera y expresada en pesos (RD\$), será ajustada por inflación con el índice de precios al consumidor.”

3) Garantía de Pago.

De conformidad con el artículo 193 de la Ley General de Aduanas el buque con todos sus aparejos, servirá de garantía especial para el pago

de las multas y demás penas pecuniarias que puedan ser impuestas al Capitán, siendo además solidariamente responsable de todo ello el Agente o Consignatario.

CAPÍTULO III

Penas a los Importadores, Exportadores y Consignatarios

A) Importadores o Consignatarios.

Señala el artículo 194 de la Ley General de Aduanas que el importador o consignatario de mercancías incurre en faltas y pagará en los casos siguientes:

a) Cuando no declare su importación por carga y no retire sus bultos llegados por “Expreso Aéreo” dentro de los plazos establecidos por los artículos 51 y 103, se aplicará la sanción prevista en el artículo 52. El artículo 52 establece que toda mercancía de importación por carga que se declare después de vencido el plazo de 10 días que acuerden los artículos 51 y 103, 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.

b) Cuando los conocimientos de embarque no contengan los datos exigidos por el artículo 16, apartado e), se le impondrá multa de RD\$5.00 a RD\$25.00, según el caso. No obstante, debemos recordar que el artículo 7 de la Ley No.147-00 consagró que “cualquier sanción establecida por la legislación aduanera y expresada en pesos (RD\$), será ajustada por inflación con el índice de precios al consumidor.”

c) Cuando en un bulto que se haya recibido fracturado en los almacenes de la Aduana resulten diferencia entre el peso y cantidad de las mercancías, y que lo aparezcan en el reconocimiento y lo declarado en el manifiesto, y el bulto tuviere señales evidentes de que ha extraído de él parte de su contenido, se cobrarán los derechos del bulto teniendo en cuenta las diferencias que resultaren siempre que no compruebe que la fractura se ha llevado con el propósito, por parte del importador o consignatario, de sustraer las mercancías extraídas al pago de derechos e impuestos; pero si esto se comprueba, entonces se impondrá como multa, el doble de los derechos e impuestos.

d) Cuando el importador o consignatario no entregue a la Aduana la factura comercial dentro del plazo señalado por el apartado e) del artículo 51, si la negligencia le fueren imputable, se impondrá una multa de RD\$100.00 a RD\$200.00. Sin embargo, los montos de esta sanción deben ajustarse por inflación, según dispone el artículo 7 de la Ley No.147-00 que consagró que “cualquier sanción establecida por la legislación aduanera y expresada en pesos (RD\$), será ajustada por inflación con el índice de precios al consumidor.”

B) Exportadores.

Expresa el artículo 195 de la Ley General de Aduanas que los exportadores incurren en faltas y pagarán multas en los casos siguientes, cuyos montos deberán ajustarse por inflación, según el artículo 7 de la Ley No.147-00 que consagró que cualquier sanción establecida por la legislación aduanera y expresada en pesos (RD\$), será ajustada por inflación con el índice de precios al consumidor:

a) Cuando se trate de mercancías declaradas a depósito y reembarcadas, la falta de entrega del conocimiento de embarque se castigará con una multa de RD\$10.00 a RD\$50.00 y la de la tornaguía con el pago del duplo de los derechos e impuestos. Si se trata de mercancías no sujetas a derechos e impuestos aduaneros la multa aplicable será de un 50% del valor de dicha mercancía.

b) Cuando se trate de mercancías en tránsito para el extranjero la falta de la tornaguía se castigará con una multa igual al duplo de los derechos e impuestos. Si fueren libres de derechos e impuestos se castigará con una multa igual al 50 % del valor de dicha mercancía.

c) Cuando embarquen cualquier mercancía sin permiso de Aduanas, aunque no esté sujeta a derechos e impuestos, se aplicará multa equivalente al 10% del valor de la mercancía embarca, siempre que pueda probar a la Aduana que no intentó defraudar al Fisco.

d) Cuando los conocimientos de embarque no contengan los datos exigidos por el artículo 129, se le impondrá al consignatario del buque una multa de RD\$5.00 a RD\$25.00 según el caso. No se impondrá esta sanción si el consignatario del buque suministra por escrito a la Aduana, los datos que faltan dentro de las 48 horas siguientes a la salida del buque.

e) Cuando no se entreguen a las Aduanas las facturas comerciales o los conocimientos de embarque de las mercancías embarcadas, se impondrá al consignatario del buque una multa de RD\$10.00 a RD\$50.00, según el caso.

f) Cuando no entregue a la Aduana el manifiesto general de las mercancías embarcadas, se impondrá al consignatario del buque una multa igual al cuádruple de los derechos e impuestos usurpados al Fisco, en cualquier tiempo en que se descubra el fraude.

g) Cuando en el manifiesto general de las mercancías embarcadas se falta sin intención fraudulenta, a las prescripciones del artículo 129, se impondrá al exportador o a su agente, y al consignatario del buque, una multa de RD\$10.00 a RD\$200.00 según el caso. Si la falta se cometiere con intención fraudulenta, la multa será la prevista en el artículo 202 de esta Ley.

En su único párrafo este artículo 195 prescribe que no se impondrá multa por los errores en el manifiesto general de las mercancías embarcadas que puedan ser considerados involuntariamente cometidos sin intención de fraude, siempre que el exportador o su agente, en el consignatario del buque por medio de notas adicionales corrijan los errores dentro de las 48 horas siguientes a la de salida del buque.

CAPÍTULO IV

Otras Infracciones y Sanciones en Aduanas

A) Uso de Documentación Falsa. Subvaluación.

Dispone el artículo 202 de la Ley General de Aduanas que cualquier persona que introduzca o intente introducir mercancías o que las saque o intente sacarlas por medio de cualquier documento fraudulento o falso, información oral o escrita, se castigará con una multa igual al doble del valor de dicha mercancía. Se castigarán con la misma pena quienes a sabiendas y por los mismos medios evadan o traten de evadir el pago de los derechos o impuestos, o partes de estos, y aquellos que ayuden o induzcan a cometer tales faltas. En su único párrafo este artículo 202 agrega que si los culpables fueren empleados públicos serán castigados también con la separación del servicio.

Esta sanción es muy utilizada por la Dirección General de Aduanas para castigar la subvaluación o infravaloración de mercancías, efectuadas por los importadores con la finalidad de pagar menos impuestos cuando estos se calculan sobre el valor de las mismas, es decir valorar las mercancías por un valor inferior al real para que así bajen los impuestos que se calculan en forma ad-valorem.

B) No Presentación de Testimonio o Documentos.

Establece el artículo 203 de la Ley General de Aduanas que toda persona que, habiendo sido citada o requerida por los Oficiales de Aduana a declarar como testigo o a presentar documentos se negare a ello, será castigada con prisión correccional de 2 meses a 2 años, o multa de RD\$50.00 a RD\$500.00. Igual pena se impondrá al testigo que hiciera falsa declaración. Reiteramos que el artículo 7 de la Ley No.147-00 consagró que “cualquier sanción establecida por la legislación aduanera y expresada en pesos (RD\$), será ajustada por inflación con el índice de precios al consumidor.”

C) Obstaculizar Oficial de Aduanas.

Consagra el artículo 204 de la Ley General de Aduanas que toda persona que obstaculice o detenga a un Oficial de Aduana en el ejercicio de sus funciones será castigado con una multa de RD\$200.00 a RD\$2,000.00 y prisión de 2 meses a 2 años. La complicidad o la tentativa serán castigadas con la misma pena. Recordamos que el artículo 7 de la Ley No.147-00 consagró que “cualquier sanción establecida por la legislación aduanera y expresada en pesos (RD\$), será ajustada por inflación con el índice de precios al consumidor.”

D) Ejercicio de Oficio sin Licencia.

De conformidad con el artículo 205 de la Ley General de Aduanas toda persona física o moral que se anuncie como Agente de Aduana o como Consignatario de naves, aeronaves o vehículos sin poseer la licencia requerida por esta Ley, o que realice actos como tales sin la mencionada licencia, será castigada con multa de RD\$25.00 a RD\$200.00 o con el doble, en caso de reincidencia. Estos montos deben ser ajustados por inflación, conforme al artículo 7 de la Ley No.147-00 del año 2000.

E) Operaciones Contrarias a la Ley.

Prescribe el artículo 206 de la Ley General de Aduanas que el Oficial de Aduana que autorizare operaciones contrarias a las determinadas en la Ley No.3489, para el Régimen de las Aduanas, incurrirá en la pena de la destitución, sin perjuicio de las demás a que hubiere lugar.

CAPÍTULO V

Penas de Comiso

El comiso o decomiso consiste en el acto que ejerce el Estado para incautar o privar a particulares de sus bienes, sin ningún tipo de compensación. Generalmente se ejerce a través de una sentencia penal, como una pena accesoria por la cual se incautan o confiscan los bienes y equipos utilizados para cometer una infracción.

I.- Casos de Comiso.

El artículo 196 de la Ley General de Aduanas No.3489, modificado por la Ley No.302 del año 1966, establece que serán comisados 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;

b) Todas las mercancías extranjeras sujetas a impuestos que se hayan descargado o se lleven para descargar a los puertos habilitados sin permiso previo de los Colectores de Aduana remitidas a alguna casa o almacén, y otro lugar cualquiera en tierra, transportadas a otra de las embarcaciones surtas en el puerto, así como el bote o cualquier otro medio de transporte en que se conduzca, excepto en casos de daño o fuerza mayor;

c) El cargamento de cualquier buque que trate de cargar o descargar o que haya estado cargando o descargando en los puertos no habilitados, costas, bahías, ensenadas, ríos o islas desiertas sin el permiso o autorización establecido por la ley, 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;

d) Todos los efectos de procedencia extranjera que se encuentren ocultos y depositados en los puertos no habilitados, bahías, ensenadas, costas o islas desiertas de la República, cuando no procedan de naufragio y arribada forzosa de algún buque, legalmente comprobados; extendiéndose la pena a los objetos que hayan servido para el contrabando;

e) Todos los efectos de procedencia extranjera que se encuentren ocultos, acopiados, almacenados o depositados en casas, bohíos, chozas y otros lugares de la costa, o en caminos o campos despoblados, más o menos distantes unos de otros de la vigilancia de las Aduanas marítimas o terrestres y que sean sospechosos o sospechados de fraude, por la localidad en que se encuentren, por su proximidad a los ríos, ensenadas, bahías o puertos no habilitados o a la frontera, 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. En caso de que el propietario de un vehículo utilizado en un contrabando alegue desconocimiento del uso a que fue destinado su vehículo, deberá probar su no participación mediante la producción de una querrela o denuncia del robo del vehículo presentada a la policía nacional con antelación al hecho cometido, para liberarse de la confiscación del vehículo y de su presunta complicidad;

f) Todo buque, sea cual fuere su porte y nacionalidad, que procedente del extranjero, se encuentre sin fundamento legal, en puerto no habilitado, rada, bahía, ensenada, o islas desiertas, así como sus enseres aparejos y todo su cargamento;

g) Todo buque, nacional o extranjero, 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 de procedencia extranjera a un punto de nuestras costas no habilitado para la importación, a menos que no sea arribada forzosa legalmente comprobada. Igualmente serán comisados los buques nacionales o extranjeros que habiendo sido despachados legalmente para cualquier punto extranjero, se les pruebe haber tocado en puntos de la República no comprendidos en su escala, sin una fuerza mayor que lo justifique;

h) Todos los efectos extranjeros que se conduzcan por mar con guía o sin ella, de los puertos a puntos de la costa no habilitados para la importación cuando se compruebe que no hayan sido antes despachados legalmente de un puerto habilitado;

i) 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 su único párrafo este literal i) del artículo 196 establece que 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.

j) Todo lo que resulte ser de material, composición, aleación, mezcla, elaboración o estructura distinto de lo declarado en el manifiesto con propósito de evadir parte de los derechos. Además de la pena de comiso se impondrá una multa igual al doble de los derechos sobre el total del bulto o los bultos comisados.

k) 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

l) Todos los efectos de prohibida importación que se encuentren en las aduanas en el acto de reconocimiento.

II.- Proceso Verbal de Comiso.

Señala el artículo 198 de la Ley General de Aduanas que 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, enumerando todas las circunstancias prohibidas por la Ley, el cual será firmado por el interventor y un oficial de Aduana o por dos empleados de la Aduana de cualquier categoría que sean y será sometido al Director General de Aduanas, a la mayor brevedad posible.

Cuando se trate de procesos verbales que se refieran a artículos corruptibles, estos deberán ser enviados con carácter de urgencia al Director General de Aduanas para que este resuelva a breve plazo. No obstante, en todos los casos de Comiso se procederá breve y sumariamente, hasta que se haya terminado el proceso legal correspondiente.

De conformidad con el párrafo IV del artículo 208 de la Ley General de Aduanas, modificado por la Ley No.226-06, de Autonomía de la DGA, todos los artículos comisados, incautados, confiscados, u ocupados por cualquier autoridad, deberán ser entregados al Colector de Aduana de la jurisdicción mediante recibo, en un plazo de 24 horas. La presentación de una certificación expedida por el Colector de Aduana en la cual conste el detalle de los artículos comisados, incautados, confiscados u ocupados, servirá como cuerpo del delito en las causas que se ventilen ante los tribunales por violaciones a la presente ley.

III.- Venta Pública de Bienes Comisados.

Establece el artículo 175 de la Ley General de Aduanas que los objetos, productos, géneros o mercancías comisados, serán puestos por la Aduana en pública subasta si fueren de libre circulación comercial, y el producto de la venta se aplicará, después de ser deducidos los costos de procedimientos, al pago de los derechos e impuestos defraudados o que se hubieren intentados defraudar y el resto ingresará al Tesoro Público.

a) Si los objetos, productos, género o mercancías fueren extranjeros, se venderán por los derechos e impuesto que adeudaren al momento de la venta.

b) Si fueren nacionales, se venderán por su valor al por mayor en el mercado rebajados en un 30%.

c) Si los objetos, productos, géneros o mercancías, no fueren de libre circulación comercial, se procederá de acuerdo con lo que disponen las leyes especiales o reglamentos administrativos o se les dará el destino que indique el Poder Ejecutivo.

En similar situación se manifiesta el artículo 199 de la Ley General de Aduanas, modificado por la Ley No.226-06, del año 2006, de Autonomía

de la DGA, al expresar que los objetos, productos, géneros o mercancías provenientes de contrabando o violaciones a la presente ley, o de otras disposiciones legales cuya aplicación esté a cargo de las aduanas, y que fueron comisados, salvo lo previsto en el artículo 202, serán puestos en pública subasta, si fueren de libre circulación, de conformidad con esta ley y por mediación de un vendutero público o de un alguacil o notario público de la jurisdicción en funciones de vendutero público. El producto de la venta se aplicará, después de ser deducidos los gastos del procedimiento, al pago de los derechos e impuestos y el resto ingresará al Tesoro Público.

Por su parte, el párrafo del artículo 199 de la Ley General de Aduanas señala que en caso de que no se obtuviere sentencia condenatoria, la o las personas perjudicadas tendrán derecho a ser indemnizadas por la Dirección General de Aduanas, hasta el monto del valor aduanero de la mercancía, más los impuestos que hubieren sido pagados.

IV.- Jurisprudencias.

1) Comiso de Dinero No Declarado.

a) Procede el Comiso de Moneda Extranjera No Declarada en las Aduanas. No Procede el Recurso de Amparo cuando se Actúa dentro de la Ley. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.050-2009, de fecha 29 de junio del 2009)

b) La Dirección General de Aduanas debe Devolver el Dinero procedente del Exterior No Declarado en Aduanas, cuando se Compruebe su Procedencia y No haya Existido Intención de Ocultar dicho Dinero. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.051-2009, de fecha 15 de septiembre del 2009)

c) La Dirección de Aduanas debe Devolver el Dinero No Declarado, cuando se Prueba que su Procedencia es Legal. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.058-2009, de fecha 20 de julio del 2009)

2) Comiso de Mercancías.

a) Cuando Aduanas Decomisa Medicinas Importadas, dentro de sus Facultades Legales, No Procede una Medida Cautelar en Suspensión del

Decomiso. Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.160-2008, de fecha 1 de noviembre del 2008)

b) Cuando la Dirección General de Aduanas Decomisa un Vehículo por Contrabando, debe Demostrar el Apoderamiento de una Jurisdicción Penal en contra del Decomisado o la Complicidad o Responsabilidad del mismo en el Delito de Contrabando. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.015-2009, de fecha 25 de febrero del 2009)

c) Cuando Aduanas ejerce un Decomiso de un Buque dentro de sus Facultades Legales, No procede una Medida Cautelar tendente a la Suspensión del Acta de Decomiso. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.034-2009, de fecha 24 de abril del 2009)

d) Mediante una Medida Cautelar el Tribunal puede Mantener el Comiso de un Buque hecho por Aduanas, pero Prohibirle a Aduanas la Venta de su Carga. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.034-2009, de fecha 24 de abril del 2009)

e) La Dirección General de Aduanas No está Facultada para Realizar Comisos a Bienes Vendidos bajo la Ley de Venta Condicional de Muebles, sobre todo cuando se Demuestra la Legalidad de tal Operación Comercial. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.065-2009, de fecha 29 de julio del 2009)

3) Comiso por Contrabando.

a) El Contrabando se Castiga con el Comiso del Vehículo utilizado para Transportar las Mercancías introducidas de Contrabando. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de enero de 1968, B.J. No.686, pág.133)

b) El Delito de Contrabando conlleva Prisión, Multa y Comiso del Camión. (Sentencia de la SCJ, de fecha 31 de enero del 1968, B.J. No.686, pág.203)

TÍTULO IV

Otros Aspectos Relativos a las Infracciones Tributarias

CAPÍTULO I

Constitución del Fisco en Parte Civil

En caso de Delito Tributario la acción penal se inicia a instancia de la Administración Tributaria, pues el Delito Tributario es de carácter penal y se rige por las normas de la Ley Penal Común y las disposiciones especiales del Código Tributario. En efecto, conforme al artículo 234 del Código Tributario la "Administración Tributaria, en los casos que tome conocimiento de hechos constitutivos de delito, deberá iniciar ante la justicia ordinaria la acción penal. Una vez iniciado el proceso, este se tramitará conforme a las normas de los delitos comunes."

Por su parte el artículo 176 de la Ley General de Aduanas, modificado por la Ley No.237, del año 1964, señala que en todos los casos que en curso de procedimientos iniciados ante la Dirección General de Aduanas se compruebe la existencia del delito de Contrabando o de su tentativa, o de complicidad de este delito, la Dirección General de Aduanas denunciará el caso ante el tribunal competente. Dispone el párrafo I del artículo 208 de la Ley General de Aduanas, modificado por la Ley No.226-06, del año 2006, de Autonomía de la DGA, que los Juzgados de Primera Instancia son competentes para conocer de todos los casos de Contrabando y de aplicar las sanciones correspondientes.

De acuerdo con lo anterior, una vez iniciada la acción penal por parte de la Administración Tributaria mediante la interposición de la querrela o denuncia correspondiente, compete al ministerio público continuar con el procedimiento de persecución de la pena por ante los tribunales penales. Sin embargo, surge la pregunta de si la Administración Tributaria puede constituirse en parte civil en contra del infractor y reclamar indemnización por daños y perjuicios.

Tanto la Dirección General de Aduanas como la Dirección General de Impuestos Internos son organismos Autónomos de la Administración Pública del Estado Dominicano, regidas por las leyes 226-06 y 227-06, respectivamente, del año 2006, las cuales les otorgaron a estas entidades personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio. Se trata de entes de derecho público pertenecientes a la Administración Pública, dependientes del Poder Ejecutivo, encargadas por la Ley de la administración y recaudación de los tributos nacionales.

Al tener “personalidad jurídica propia” tanto la Dirección General de Aduanas como la Dirección General de Impuestos Internos son sujetos de derecho, con capacidad jurídica propia para demandar y defenderse en justicia, sin necesidad de recurrir y/o depender de la Ley No.1486, del año 1938, sobre Representación del Estado en los Actos Jurídicos y para la Defensa en Justicia de sus Intereses.

El artículo 1382 del Código Civil establece que cualquier hecho del hombre que causa a otro un daño, obliga a aquél por cuya culpa sucedió a repararlo. Asimismo, el artículo 1383 del mismo Código consagra que cada cual es responsable del perjuicio que ha causado, no solamente por un hecho suyo, sino también por su negligencia o su imprudencia. De acuerdo con lo anterior cualquier infractor que le causa un perjuicio económico al Fisco, como sería una disminución de los ingresos fiscales, además de responder penalmente por su actitud ilícita, debe también responderle civilmente a la Administración Tributaria por el perjuicio económico sufrido por esta a causa de la infracción.

Por lo tanto, no vemos ninguna razón legal que le impida a la Administración Tributaria constituirse en parte civil en contra de un infractor de un Delito Tributario juzgado por sus hechos por ante la justicia penal ordinaria.

CAPÍTULO II

Responsabilidad Penal, Civil y Tributaria de los Funcionarios del Fisco

Sección I

Delito de Concusión

A) La Infracción.

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 esta disposición 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.

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.” 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.

Sin embargo, en muchos casos las autoridades se creen dotadas de poderes casi divinos y optan por violar las normas constitucionales

sobre la tributación, creando y/o exigiendo impuestos no contemplados en la ley o modificando administrativamente los existentes, violentando de esta manera el Principio de Legalidad Tributaria, el cual consagra que solo mediante ley se pueden establecer impuestos.

Es así como fácilmente nos encontramos con la aplicación de impuestos arancelarios por decreto, recargos cambiarios y otros tipos de impuestos y sanciones tributarias no contemplados expresamente por la ley. De igual modo, es común que ciertos funcionarios públicos exijan tributos sin una ley que los ampare o que simplemente aumenten las tasas o alícuotas de aquellos impuestos existentes o incluyan dentro del impuesto actividades o mercancías no gravadas.

La violación al Principio de Legalidad Tributaria ha sido tan constante que en una ocasión el Congreso Nacional aprobó un proyecto de ley tendente a la eliminación de todos aquellos impuestos y contribuciones que no estuviesen sustentados por una ley, lo cual es extremadamente absurdo, pues las leyes, decretos, reglamentos y ordenanzas que violan la Constitución son nulos de pleno derecho. Por lo tanto, más que aprobar un proyecto de ley eliminando los impuestos establecidos por vía administrativa, el Congreso Nacional lo que debió hacer fue interpelar a los funcionarios que aplicaban impuestos ilegales y adoptar cualquier medida contra estos. En otras palabras, en vez de crear leyes adicionales y sin sentido jurídico, debió exigirse que las autoridades aplicaran correctamente las leyes existentes.

Asimismo nos hemos encontrado con Presidentes de la República a quienes no les ha importado violentar la Constitución en aras de establecer impuestos por Decreto, bajo el triste argumento de que son “provisionales” o de ser “contribuciones voluntarias”, los cuales han sido declarados posteriormente como inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia, al señalar que *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)

Por las razones anteriores 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 llamado Delito de Concusión.

En efecto, señala el artículo 174 del Código Penal, modificado por las Leyes 4381 del 7 de febrero del 1956 G.O. 7945; 224 del 26 de junio del 1984 y 46-99 del 20 de mayo del 1999, que “los funcionarios y oficiales públicos, sus delegados o empleados y dependientes, los perceptores de derechos, cuotas, contribuciones, ingresos, rentas públicas o municipales 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 municipales, o exigiendo o recibiendo sumas que exceden la tasa legal de los derechos, cuotas, contribuciones, ingresos o rentas, o cobrando salarios y mesadas superiores a las que establece la ley, serán castigados según las distinciones siguientes: los funcionarios y oficiales públicos, con la pena de la reclusión menor; y sus empleados, dependientes o delegados, con prisión correccional, de uno a dos años, cuando la totalidad de las cantidades indebidamente exigidas o recibidas y cuya percepción hubiese sido ordenada, fuere superior a sesenta pesos. Si la totalidad de esas sumas no excediese de sesenta pesos, los oficiales públicos designados antes, serán castigados con prisión de seis meses a un año; y sus dependientes o delegados, con prisión de tres a seis meses. La tentativa de este delito se castigará como el mismo delito. En todos los casos en que fuere pronunciada la pena de prisión, a los culpables se les podrá además privar de los derechos mencionados en el artículo 42 del presente código, durante un año a lo menos, y cinco a lo más, contados desde el día en que hubieren cumplido la condenación principal; podrá además el tribunal, por la misma sentencia, someter a los culpables bajo la vigilancia de la alta policía, durante igual número de años. Además, se impondrá a los culpables una multa que no excederá de la cuarta parte de las restituciones, daños y perjuicios y que no bajará de la duodécima parte de esas mismas restituciones. Las disposiciones del presente artículo serán aplicables a los secretarios y oficiales ministeriales, cuando el hecho se cometiere sobre ingresos de los cuales estuvieren encargados por la ley.”

B) Elementos Constitutivos del Delito.

De acuerdo con sentencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia los elementos constitutivos de este delito son los siguientes:

- a) Un abuso de la autoridad de que el funcionario está investido;

b) Una percepción ilegal (como por ejemplo impuestos, recargos, sanciones, etc.); y,

c) El conocimiento de la ilegalidad de esa percepción de parte del agente que se ha aprovechado de ella o ha hecho aprovechar a otro (el conocimiento de la ley se presume).

Poco importa saber si los ingresos ilegalmente obtenidos por quien exige su pago fueron a parar a su bolsillo o a las arcas del Estado, pues el delito de concusión queda igualmente materializado. Veamos las siguientes sentencias:

1) *Elementos Constitutivos. 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.* Considerando, que la Corte *a-quo* apreció que, en el derecho, el hecho cometido por el prevenido constituía el delito de concusión previsto por el artículo 174 del Código Penal; que, contrariamente a lo establecido en la sentencia impugnada, los elementos constitutivos del delito de concusión son los siguientes: 1) un abuso de la autoridad de que el funcionario está investido; 2) una percepción ilegal; 3) el conocimiento de la ilegalidad de esa percepción de parte del agente que se ha aprovechado de ella o hecho aprovechar a otro; que, en la especie, no se trata de la percepción de una suma que se exige como un derecho a sabiendas de que no se debe, lo que es esencial en este caso, sino del cobro o aceptación de una suma de dinero para abstenerse de cumplir un deber atinente al cargo o función; que por tanto, faltando un elemento de la incriminación, no existe el delito de concusión y es errada la calificación dada al hecho por dicha Corte; Considerando, que según los hechos, que constan en la sentencia impugnada, en el presente caso, se trata de un miembro de la Policía Nacional, quien en conocimiento de que varias personas violaban el párrafo 2 del artículo 73 de la Ley de Policía, recibió sumas de dinero para abstenerse de someterlas a la acción de la justicia, que es en tales casos uno de los deberes de su cargo, según los artículos 10 y 13 de la Ley de Policía; que por tanto, el hecho constituye el crimen de soborno previsto en el artículo 177 del Código Penal, cuando dispone que “en las mismas penas incurrirá el empleado, funcionario u oficial público que, por dádivas o promesas, omitiere ejecutar cualquier acto lícito o debido, propio de su cargo”. (Sentencia de la SCJ, de fecha 12 de septiembre del 1938, B.J. No.338, pág.484)

2) *Elementos del 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.* Considerando, que de conformidad con el Artículo 174 del Código Penal, el crimen o delito de concusión está constituido por los tres elementos siguientes: 1) un abuso de la autoridad de que el funcionario está investido; 2) una percepción ilegal; y 3) la intención en el agente, es decir, el conocimiento por parte de éste de la ilegalidad de la percepción; Considerando, que el examen de la sentencia impugnada evidencia que la calificación de concusión atribuida al hecho cometido por el recurrente es legalmente correcta; que en efecto, y tal como lo apreció la Corte *a-quo*, RF abusando de sus funciones de miembro de la policía judicial, le exigió a cierto número de personas, como retribución inherente a su calidad de Guardia Campestre, el pago de una suma de dinero cuya percepción no está autorizada por la ley o los reglamentos, y a sabiendas de que no tenía derecho a ninguna retribución de los particulares por los actos de sus funciones..." (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de noviembre de 1944, B.J. No.412, pág.1958)

3) *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. Indemnización a la Parte Civil.* Considerando, que el examen de la sentencia impugnada evidencia que la calificación de concusión atribuida al hecho cometido por el recurrente es legalmente correcta; que en efecto, la Corte de La Vega, aprecia que GAM, abusando de sus funciones de miembro de la policía judicial, como retribución inherente a su calidad de Alcalde Pedáneo de la Sección de Cerrejón, Común de Cotuí, recibió el pago de una suma de dinero cuya percepción no está autorizada por la ley o los reglamentos, y a sabiendas de que no tenía derecho a ninguna retribución de los particulares por los actos de sus funciones; que por otra parte, la Corte *a-quo* formó su convicción respecto de la culpabilidad del recurrente en pruebas legalmente admisibles y que fueron regularmente administradas; y que por último, las penas impuestas al prevenido, así como las reparaciones puestas a su cargo, corresponden al delito del cual fue reconocido culpable por los jueces del fondo y a las apreciaciones que de un modo soberano hicieron éstos, del perjuicio sufrido por las personas constituidas en parte civil. (Sentencia de la SCJ, de fecha 29 de octubre de 1946, B.J. No.435, pág.761)

C) *La Tentativa del Delito se Castiga.*

El artículo 174 del Código Penal prescribe que la tentativa del Delito de Concusión se castigará como el mismo delito, lo cual también han dicho sentencias de nuestra Suprema Corte de Justicia. En efecto, según sentencia de la SCJ, de fecha 25 de junio de 1945, B.J. No.419, pág.507, se consignó lo siguiente:

“Considerando, que el examen de las consignaciones de hechos que figuran en la sentencia impugnada, ha permitido a la Suprema Corte de Justicia comprobar que en los hechos a cargo de JVP, que la Corte *a-quo* establece “de acuerdo con el proceso escrito y el plenario”, se encuentran todos los elementos legales que constituyen el delito de tentativa de concusión previsto y sancionado en el artículo 174 del Código Penal; que la decisión atacada, al expresar, en su consideración sexta, que “para que exista el crimen de concusión es preciso que el funcionario o empleado haya exigido la percepción indebida por derechos, cuotas, contribuciones, ingresos, rentas públicas o comunales, por salarios o mesadas; hecho que no ha sido realizado por el inculpado”, con esto último lo que hace es contradecir, sin base alguna lo que había sido establecido en la consideración tercera y en la primera parte de la sexta del mismo fallo, con lo cual resulta desconocido lo que ya se había dado por comprobado; que en la parte final de la ya citada consideración sexta, la Corte *a-quo* hace derivar, sin fundamento legal alguno, la falta de intención criminal que dice existir en VP, de la circunstancia de que éste fuera autorizado por su superior jerárquico a “obrar como obró” conscientemente, tal como si se pudiera autorizar, legalmente, a cometer un delito y de que no apareciera que VP persiguiera otra cosa que “el beneficio de las Cajas Comunales”, tal como si el perseguir un lucro personal fuera (y no lo es) uno de los elementos legales del delito de concusión; que, como consecuencia de cuanto ha sido expuesto, es evidente que la Corte *a-quo*, al desconocer hechos de la causa establecidos en otra parte de su misma decisión y al basar su fallo sobre alegada falta de intención criminal, en el criterio de que, para constituir el delito de tentativa de concusión de que estaba inculpado VP, fueran necesarios elementos que ni la ley indica ni son exigidos por interpretación válida de la misma, ha incurrido, en la especie, en la violación del Art.174 del Código Penal, para lo cual se basó en una desnaturalización o en un desconocimiento de hechos contrarios a los Artículos 195 y 211 del Código de Procedimiento Criminal, que también resultan violados.”

D) Sanción.

El artículo 174 del Código Penal establece las siguientes penas para los infractores del Delito de Concusión, incluyendo a los secretarios y oficiales ministeriales, cuando el hecho se cometiere sobre ingresos de los cuales estuvieren encargados por la ley:

1) Prisión.

a) Si la Cantidad Exigida o Recibida fuere Superior a RD\$60.00.

A los funcionarios y oficiales públicos, con la pena de la reclusión; y sus empleados, dependientes o delegados, con prisión correccional, de 1 a 2 años, cuando la totalidad de las cantidades indebidamente exigidas o recibidas y cuya percepción hubiese sido ordenada, fuere superior a sesenta pesos.

b) Si la cantidad fuere Inferior a RD\$60.00.

Si la totalidad de esas sumas no excediese de sesenta pesos, los oficiales públicos designados antes, serán castigados con prisión de 6 meses a 1 año; y sus dependientes o delegados, con prisión de 3 a 6 meses.

c) La Tentativa de este Delito se Castigará como el mismo Delito.

2) Privación del Ejercicio de Derechos Cívicos.

Señala el artículo 174 del Código Penal que en todos los casos en que fuere pronunciada la pena de prisión, a los culpables se les podrá además privar de los derechos mencionados en el artículo 42 del presente Código, durante 1 año a lo menos, y 5 a lo más, contados desde el día en que hubieren cumplido la condenación principal. El artículo 42 del Código Penal se refiere a la pena del ejercicio de sus derechos cívicos, civiles y de familia.

3) Vigilancia de la Alta Policía.

Dispone el artículo 174 del Código Penal que a los infractores del Delito de Concusión podrá además el tribunal, por la misma sentencia, someter a los culpables bajo la vigilancia de la alta policía, durante igual número de años.

4) Multa.

Señala el artículo 174 del Código Penal que además de las sanciones antes indicadas, se impondrá a los culpables una multa que no excederá la cuarta parte de las restituciones, daños y perjuicios, y que no bajará de la duodécima parte de esas mismas restituciones.

En consecuencia, los funcionarios públicos deben tener mucho cuidado con sus actuaciones y aplicar correctamente la ley, pues quizás mañana, cuando a lo mejor estos funcionarios no se sientan protegidos por el poder, tal vez a alguien se le ocurra someter judicialmente a unos cuantos de los funcionarios que diariamente cometen el delito de concusión, abusando de su autoridad. Ante tal situación, qué podrán alegar?

E) Prescripción de la Acción Penal.

Expresa el artículo 227 del Código Tributario que la acción para perseguir la sanción, así como para hacerla cumplir, por delitos tributarios contemplados en el Código Tributario, en leyes especiales tributarias o en la Ley Penal Común, prescribirá en los términos y de acuerdo con las normas del Derecho Penal. De acuerdo con el artículo 45 del Código de Procedimiento Penal (Ley No.76-02, del 2 de julio del año 2002), "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."

Al establecer el artículo 174 del Código Penal que en el caso del Delito de Concusión la pena privativa de libertad que puede imponerse

es de reclusión, es decir de hasta 5 años, de conformidad con el numeral 1) del artículo 45 del Código Penal el plazo de prescripción para iniciar la acción penal por este delito prescribe en el término de 5 años.

Sección II

Incumplimiento Deberes Formales

Cuando estudiamos el capítulo referente a los deberes formales dijimos que la ley pone a cargo de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria ciertos deberes que estos deben cumplir, pues de lo contrario incurrir en una Falta Tributaria consagrada en el artículo 258 del Código Tributario, el cual sanciona al “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.” Para que exista esta infracción se requiere de las siguientes condiciones:

1) Que quien cometa la infracción sea un funcionario o empleado de la Administración Tributaria;

2) Que el funcionario o empleado de la Administración Tributaria a quien se le acusa de haber cometido esta infracción haya violado los deberes a su cargo, ya sea por acción u omisión, contenidos en el Código Tributario u otras leyes; y

3) Que el deber violado haya provocado un perjuicio al Fisco o al contribuyente o responsable.

El artículo 259 del Código Tributario señala los casos de incumplimiento de estos deberes formales, entre los cuales se citan divulgar hechos o documentos reservados, negar a los interesados o sus representantes el acceso a las actuaciones del Fisco, permitir o facilitar a un contribuyente, responsable o tercero el incumplimiento de las leyes tributarias, ayudar a reducir la carga tributaria de los sujetos pasivos o evitar que se les aplique la sanción, obstaculizar, demorar injustificadamente la tramitación o resolución de un asunto o cometer abusos en el ejercicio de su cargo, no informar de los hechos que conozcan en el ejercicio de sus funciones y que puedan entrañar infracciones a las normas tributarias y otras.

De conformidad con el artículo 260 del Código Tributario el funcionario o empleado se sancionará con penas pecuniarias y hasta la destitución de su cargo, de acuerdo con la gravedad del caso. Sin embargo, y como veremos más adelante, el funcionario o empleado del Fisco puede ser responsable solidario por las sumas que haya contribuido a evadir o por no exigir o verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, en los casos en que incumpla con esta obligación.

Por su parte, el funcionario o empleado del Fisco que por su actuación u omisión ilícita, irregular o de incumplimiento de sus deberes le haya causado un perjuicio a un contribuyente, puede ser civilmente responsable, conforme establece el artículo 148 de la Constitución de la República, al expresar 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.” Asimismo, el artículo 1382 del Código Civil establece que cualquier hecho del hombre que causa a otro un daño, obliga a aquél por cuya culpa sucedió a repararlo y el artículo 1383 del mismo Código consagra que cada cual es responsable del perjuicio que ha causado, no solamente por un hecho suyo, sino también por su negligencia o su imprudencia.

Sección III

Responsabilidad Solidaria de los Impuestos

Cuando estudiamos el tema relativo a la responsabilidad solidaria de la obligación tributaria indicamos 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.”

Es decir, que los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria no solo tienen el derecho de recaudar el tributo adeudado, sino también el deber de recaudar hasta el último centavo adeudado y exigirle el pago a todos los contribuyentes que son deudores del Fisco, sin otorgar privilegios ni exenciones no acordadas por la ley, estando en la obligación de exigirle a todos los contribuyentes que cumplan con el pago de sus impuestos y verificando que estos cumplan total y oportunamente con sus obligaciones.

En caso de que los funcionarios y empleados del Fisco incumplan con sus deberes de exigirles a todos el cumplimiento oportuno de sus impuestos, además de ocasionar una disminución injustificada de las recaudaciones, estarían creando o auspiciando una competencia desleal entre los contribuyentes y una situación irritante donde unos pagan y otros no. De ahí la importancia de que los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria cumplan con su papel de recaudadores, sin privilegios ni discriminaciones y en plano de igualdad de todos ante la ley. Por lo tanto, cuando los funcionarios y empleados del Fisco incumplen sus deberes de exigir o verificar el cumplimiento de la obligación tributaria de todos los contribuyentes, se hacen solidariamente responsables de los tributos no pagados.

Si además la actitud de incumplimiento a sus deberes por parte de los funcionarios y empleados del Fisco le causa un perjuicio a un particular, como por ejemplo auspiciar la competencia desleal por no cobrarle impuestos a todos los que se encuentran en un mismo sector y en plano de igualdad, entonces en estos casos procede reclamar daños y perjuicios en contra del funcionario o empleado del Fisco que incumplió con sus deberes.

Recordemos que el artículo 148 de la Constitución de la República expresa 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.” Asimismo, el artículo 1382 del Código Civil establece que cualquier hecho del hombre que causa a otro un daño, obliga a aquél por cuya culpa sucedió a repararlo y el artículo 1383 del mismo Código consagra que cada cual es responsable del perjuicio que ha causado, no solamente por un hecho suyo, sino también por su negligencia o su imprudencia.

Sección IV

Responsabilidad Civil de los Funcionarios del Fisco

El funcionario o empleado del Fisco que por su actuación u omisión ilícita, irregular o de incumplimiento de sus deberes le haya causado un perjuicio a un contribuyente, puede ser civilmente responsable por su proceder y sujeto de demandas en indemnización de daños y perjuicios,

sin perjuicio de las sanciones administrativas, tributarias y penales que le puedan corresponder. En efecto, el artículo 148 de la Constitución de la República expresa 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.”

Por su parte, el artículo 1382 del Código Civil establece que cualquier hecho del hombre que causa a otro un daño, obliga a aquél por cuya culpa sucedió a repararlo, y el artículo 1383 del mismo Código consagra que cada cual es responsable del perjuicio que ha causado, no solamente por un hecho suyo, sino también por su negligencia o su imprudencia.

Esta responsabilidad civil puede derivarse de cualquier infracción cometida por un funcionario o empleado de la Administración Tributaria, ya se trate del delito de Concusión o de incumplimiento a los deberes formales. La acción civil puede ser perseguida por la vía de los tribunales civiles, mediante el procedimiento civil, o por vía de constitución en parte civil a través de los tribunales penales cuando juzguen y sancionen un delito penal.

Debemos aclarar, sin embargo, que si bien es cierto que el párrafo del artículo 1 de la Ley No.13-07, del Tribunal Superior Administrativo, le da facultad a este tribunal para conocer “de la responsabilidad patrimonial del Estado, de sus organismos autónomos, del Distrito Nacional, de los municipios que conforman la provincia de Santo Domingo, así como de sus funcionarios, por su inobservancia o incumplimiento de las decisiones emanadas de autoridad judicial competente, que diriman controversias relativas a actos inherentes a sus funciones”, esta responsabilidad patrimonial del Estado y sus funcionarios sucede solo cuando se trate de la inobservancia o incumplimiento de las decisiones emanadas de autoridad judicial competente en aquellos casos en que se diriman controversias relativas a actos inherentes a sus funciones. En los otros casos la competencia es de los tribunales ordinarios.

CAPÍTULO III

La Denuncia

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

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

Como una forma de incentivar a los particulares a que informen a la Administración de actos dolosos que mermen las recaudaciones, las leyes de muchos países establecen ciertos premios o recompensas para el denunciante, que generalmente consisten en un porcentaje del monto de los impuestos que se podía evadir sin su ayuda o en una parte razonable de la multa que se le aplique al frustrado evasor.

Se considera que cualquier persona puede ser denunciante y por ende sujeto de recibir la recompensa ofrecida por la ley; sin embargo, generalmente la ley establece dos limitaciones lógicas sobre la figura del denunciante:

a) Que no se trate de un funcionario o empleado cuya actividad consista en fiscalizar o detectar infracciones cometidas por el sujeto pasivo, ya que este es su deber o labor; y,

b) Que el denunciante no figure como parte en el proceso, es decir como autor material o intelectual de la infracción o cómplice.

Aunque la realidad es que la denuncia no es una forma de infracción ni sanción, se ha querido analizar esta figura jurídica tributaria en el tema de las Infracciones y Sanciones Tributarias, debido a la estrecha vinculación que existe entre la denuncia y el régimen de sanciones establecido en la tributación.

A) Denuncia de Contrabando.

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

1) Esta Ley solo se aplica a los casos de denuncias sobre delito de contrabando y no a subvaluación u otros casos.

2) La Ley No.218 solo puede beneficiar a las personas o entidades ajenas a la Dirección General de Aduanas. No se aplica a los funcionarios o empleados de aduanas, los cuales tienen el deber de cumplir con sus funciones, entre las cuales está detectar el contrabando.

3) La recompensa establecida por la Ley No.218 corresponde al "25% del valor del producido de la venta en pública subasta de las mercancías introducidas clandestinamente", lo cual implica lo siguiente:

a) El infractor debe ser juzgado y condenado por los tribunales judiciales;

b) Las mercancías en infracción deben ser incautadas y vendidas en pública subasta; y

c) Del producto de la venta en pública subasta de las mercancías incautadas, se le entrega al denunciante el 25% y el resto va al erario público.

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

B) Multas a Favor de Funcionarios de Aduanas.

El numeral 4 de las Consideraciones Generales de la Ley No.14-93, promulgada en fecha 26 de agosto de 1993, que aprueba el Arancel de Aduanas de la República Dominicana, establece multas en contra de los importadores, pero a favor de los funcionarios de Aduanas, al establecer textualmente lo siguiente:

“4.- Además de las penalidades y sanciones consignadas en la Ley 3489 para el Régimen de las Aduanas, vigente, así como cualquier otro régimen aduanero establecido en leyes diferentes, se aplicará la establecida en el Acápito i) del Artículo 196 de la citada ley, equivalente al doble de los impuestos en favor del Estado y de una sanción de un 20% adicional sobre la totalidad de los derechos de impuestos que se hayan pretendido evadir, como consecuencia de mercaderías no declaradas o encontradas en exceso (siempre que exceda de un margen del 10% de lo declarado), de igual o diferentes naturalezas de las declaradas e incorrectas clasificaciones arancelarias que desvirtúen las tasas, valores e impuestos.

a) El producido por la aplicación de esta sanción (20%) será depositado en una Cuenta Especial, que a tal efecto autorizará el Poder Ejecutivo y distribuido entre los funcionarios de Aduanas y otros organismos del Estado o cualquier particular actuante en cada caso, de acuerdo al reglamento que a tal efecto será elaborado por la Dirección General de Aduanas.

b) Las mismas sanciones serán aplicadas cuando en las importaciones destinadas a las zonas francas se detectaran, dentro

o fuera del territorio aduanero, violaciones que en el mismo sentido transgredan el control y las disposiciones que las leyes de zonas francas ponen a cargo de la Aduana.

c) Asimismo la sanción establecida del 20% será aplicable, adicionalmente al delito de contrabando establecido en la Ley 3489 y sus modificaciones.”

De conformidad con el literal a) del Numeral 4 de la Ley No.14-93, antes indicado, el dinero producido por la aplicación de esta sanción del 20% será distribuido entre los funcionarios de Aduanas y otros organismos del Estado o cualquier particular actuante en cada caso. Es decir, que las recaudaciones que por concepto de sanciones penales aplicables a supuestos violadores de las leyes de aduanas, no van a ingresar a las arcas públicas, sino a ser repartidas entre los funcionarios de Aduanas y otros particulares.

A nuestro entender la indicada disposición legal viola todos los cánones morales y constitucionales de nuestro país, por dos razones fundamentales:

1) La Dirección General de Aduanas ni sus Funcionarios son un órgano del Poder Judicial para juzgar e imponer sanciones a los particulares importadores y por lo tanto no tienen derecho a “juzgar” a los importadores y a exigirles el pago de multas, cobrárselas y apropiarse de las mismas. Tal actitud implica una usurpación de poderes y la Constitución es clara al disponer que el Poder Judicial se ejerce por la Suprema Corte de Justicia y por los demás tribunales del orden judicial creados por esta Constitución y las leyes. Ni la Constitución ni ninguna ley le otorgan a la Dirección General de Aduanas la categoría de tribunal. Asimismo, el artículo 4 de la misma Carta Magna consigna la indelegabilidad de las atribuciones de los poderes públicos. No obstante, los funcionarios de la Dirección General de Aduanas, sin someter el caso a los tribunales y sin respetar ningún tipo de procedimiento judicial ni del debido proceso, están imponiendo sanciones a los importadores.

2) Ninguna ley puede establecer que las recaudaciones por multas y penalidades pecuniarias pueden ir a parar en manos de particulares, mucho menos en manos de aquellos cuya misión es aplicar la ley, como es el caso de los servidores públicos. Este cobro ilegal de multas violenta algunos principios constitucionales, entre ellos:

a) Indelegabilidad de Funciones.

Las atribuciones de los órganos de la Administración Tributaria y de sus funcionarios son aquellas exclusivamente señaladas por la ley y la Constitución. El artículo 4 de la Constitución establece el Principio de Legalidad Administrativa y la Indelegabilidad de Funciones de los Poderes Públicos. Ninguna ley puede, en contra de la Constitución, otorgarle a los funcionarios de la Dirección General de Aduanas la facultad de juzgar, imponer multas y mucho menos de apropiarse de ellas. La facultad de juzgar y sancionar delitos es exclusiva de los tribunales y ninguna ley puede delegar esta facultad en ningún otro poder público, mucho menos en aquél órgano encargado de aplicar la ley.

b) Contribución para el Interés General.

Nadie está obligado a contribuir sino para los gastos o cargas públicas, no en beneficio de particulares (numeral 6 del artículo 75 de la Constitución). Por lo tanto, ningún impuesto ni multa puede ser recaudado para ser repartido entre particulares.

c) La Ley debe ser Justa y Útil para la Comunidad.

La ley no puede ordenar más de lo que es justo y útil para la comunidad. Ninguna ley puede dictar disposiciones para el beneficio exclusivo de particulares. Dispone el numeral 15 del artículo 39 de la Constitución que 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, una ley dañina a la sociedad es inconstitucional.

Las recaudaciones del Estado, ya sea por vía de impuestos o multas, al tener un carácter de orden público, por ser de interés general, no pueden distribuirse entre particulares, mucho menos entre aquellos particulares, como son los funcionarios públicos, a los cuales el Estado les paga un sueldo para hacer cumplir la ley. El funcionario público tiene el deber de cumplir con sus funciones y para eso se le paga. El deber de los funcionarios de Aduanas es cobrar los impuestos aduanales, evitando la evasión y disminución de los impuestos. Ninguna ley puede válidamente establecer que los funcionarios de Aduanas pueden

adueñarse de una parte de las recaudaciones fiscales, como son las multas, por haber cumplido con su deber, pues cumplir con ese deber no es un derecho o un favor al Estado, sino la responsabilidad misma del funcionario de Aduanas.

d) Nadie Puede Apropiarse de Fondos Públicos.

El numeral 1 del artículo 146 de la Constitución consigna que será sancionada con las penas que la ley determine, toda persona que sustraiga fondos públicos o que prevaliéndose de sus posiciones dentro de los órganos y organismos del Estado, sus dependencias o instituciones autónomas, obtenga para sí o para terceros provecho económico.

Nuestra Suprema Corte de Justicia es clara y contundente al condenar cualquier disposición que permita a los funcionarios públicos adueñarse de los fondos públicos y en este sentido ha señalado lo siguiente: *La Ley No Puede Permitir que los Particulares que Ocupen Posiciones en los Organismos del Estado se Aprovechen de los Fondos Públicos.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.107; Ver también Sentencia de la SCJ, de fecha del 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.175)

e) Solo los Tribunales pueden Juzgar y Aplicar Sanciones Penales.

El contrabando, la subvaluación y la defraudación tributaria son infracciones penales de origen tributario, es decir delitos tributarios. La Dirección General de Aduanas ni sus funcionarios pueden constituirse en jueces penales. Además, sería un absurdo jurídico otorgarle a los funcionarios de Aduanas tres calidades incompatibles: parte, juez y beneficiario de la sanción. En consecuencia, toda autoridad usurpada es ineficaz y sus actos son nulos. El artículo 73 de la 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.”

f) Las Recaudaciones y Multas deben Ingresar al Erario Público.

Las recaudaciones que se obtengan por la aplicación de sanciones pecuniarias, tales como multas, incautaciones y otras, deben ingresar al

erario público y no al bolsillo de los particulares o de las personas que aplican las sanciones. En efecto, ninguna ley puede establecer multas o sanciones para ser repartidas entre particulares, mucho menos en favor de los funcionarios y empleados públicos encargados de velar por el cumplimiento de las leyes, como serían los miembros de la policía nacional, los jueces, los empleados de Aduanas cuando se trata de recaudación de impuestos de aduanas, los empleados de Impuestos Internos cuando se trata de la recaudación de impuestos internos nacionales, etc.

g) Toda Ley contraria a la Constitución es Nula.

El artículo 6 de la Constitución expresa 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.

h) Principio de Igualdad y No Privilegio.

Se viola el Principio de Igualdad, pues se crea una discriminación frente a otros empleados públicos. Sobre este particular sentencias de la Suprema Corte de Justicia establecen que la ley no puede contener ninguna situación de privilegio que conlleve un atentado al tratamiento igualitario a que son acreedores todos los nacionales dominicanos, pues la Constitución no permite *“que los particulares que ocupen posiciones en los organismos del Estado, ni sus relacionados, se aprovechen de los fondos públicos, ni establece concesiones impositivas en beneficio de ninguna persona, ni autoriza erogaciones al margen de la ley, como alega la impetrante.”* (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.107; Ver también Sentencia de la SCJ, de fecha del 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.175)

Además, la creación de multas en beneficio de los “jueces” (funcionarios de Aduanas) que las aplican constituye uno de los más notables incentivos a la corrupción y al contrabando. No debemos

olvidar que para el funcionario de Aduanas le es más “rentable” arreglarse con el importador contrabandista o extorsionarlo para que pague prohibiéndole importar, que someterlo a los tribunales por la comisión del delito de contrabando, subvaluación, evasión, falsa declaración u otras infracciones

C) La Denuncia en el Código Tributario.

Señala el párrafo del artículo 52 del Código Tributario 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. Esta misma obligación de denunciar las infracciones tributarias pesa sobre todos los funcionarios de la propia Administración Tributaria.”

SEXTA PARTE
Los Tributos Municipales

TÍTULO I

Los Arbitrios Municipales

CAPÍTULO I

Enfoque General de los Arbitrios

A) Régimen Legal.

Promulgada el 17 de julio del 2007, la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, establece el ordenamiento jurídico que rige los ayuntamientos del país, consignando en su artículo 2 que el ayuntamiento constituye la entidad política administrativa básica del Estado Dominicano, que se encuentra asentada en un territorio determinado que le es propio. Como tal es una persona jurídica descentralizada, que goza de autonomía política, fiscal, administrativa y funcional, gestora de los intereses propios de la colectividad local, con patrimonio propio y con capacidad para realizar todos los actos jurídicos que fueren necesarios y útiles para garantizar el desarrollo sostenible de sus habitantes y el cumplimiento de sus fines en la forma y con las condiciones que la Constitución y las leyes lo determinen.

De conformidad con el artículo 3 de esta Ley No.176-07 el ayuntamiento, como entidad de la administración pública, tiene independencia en el ejercicio de sus funciones y competencias con las restricciones y limitaciones que establezcan la Constitución, su ley orgánica y las demás leyes Cuenta con patrimonio propio, personalidad jurídica y capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, y, en general el cumplimiento de sus fines en los términos legalmente establecidos. Debe notarse que aún cuando esta Ley señale que los ayuntamientos son entidades de la Administración Pública, son entidades autónomas, descentralizadas, que no responden al Poder Ejecutivo ni a la Administración Central del Estado,

En relación con el ámbito de actuación de los ayuntamientos, el artículo 4 de la Ley 176-07 establece que estos tendrán las competencias propias y además, las coordinadas y delegadas con los demás entes que conformen la administración pública, que le defina la Constitución, su ley, las legislaciones sectoriales y las que rijan las relaciones interadministrativas. Se considera que las competencias de los ayuntamientos recaerán sobre todos los ámbitos de la administración pública, exceptuando aquellas que la Constitución reserve para la administración central.

La Constitución, la Ley No.176-07 y las leyes sectoriales definen los ámbitos de actuación en cada una de las competencias para los diferentes entes de la división política administrativa de la administración pública, los cuales deben garantizar conjuntamente la gestión eficiente, eficaz, transparente y participativa, en base a los principios de descentralización, desconcentración, concurrencia, coordinación y subsidiariedad. Estas asegurarán a los ayuntamientos el ejercicio y/o la transferencia progresiva de las competencias propias, concurrentes o delegadas, en función de las características de la actividad pública que se trate, las capacidades de gestión existentes en cada uno de ellos y la garantía del derecho a la suficiencia financiera para el adecuado ejercicio.

B) Facultad para Establecer Arbitrios.

El pago de tributos es el aporte económico que realiza cada individuo para con la colectividad, efectuado 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 la ley también establece cargas impositivas en beneficio de otras entidades públicas, como son los Ayuntamientos y Municipios. Son los llamados Arbitrios Municipales.

Los arbitrios municipales son tributos que se aplican únicamente en una localidad del territorio nacional, ya sea en una o varias Provincias o en uno o varios Municipios. Estos arbitrios son pagados únicamente por los habitantes que viven o transitan en esas localidades, es decir que por su carácter local no se aplican en la totalidad del territorio nacional. Estos arbitrios municipales tienen como finalidad dotar al Municipio o Provincia de recursos económicos, y generalmente se obtienen por los servicios que ofrece cada ayuntamiento o por el uso de los bienes

del dominio público que pertenecen ese Municipio. Es decir, el arbitrio municipal reúne las siguientes características:

- a) Su ámbito territorial está limitado a la Provincia o Municipio;
- b) Su carácter de contraprestación por los servicios que el ayuntamiento ofrece a sus munícipes; y
- c) Su carácter de contraprestación o compensación al Ayuntamiento por el uso de sus bienes.

Consagra el artículo 199 de la 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 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.”

C) Respeto a los Principios Constitucionales.

Cuando estudiamos los caracteres de la potestad tributaria se dijo que 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. Así sucede también con los arbitrios municipales, que además de respetar las limitantes consignadas en el artículo 200 de la Constitución, también deben sujetarse a los principios constitucionales que rigen la tributación en general, que son los siguientes:

- 1) Capacidad Contributiva.
- 2) Gastos e Inversiones Públicas.

3) Legalidad Tributaria en cuanto al respeto a la Ley No.176-07 y las Ordenanzas Municipales.

4) Irretroactividad de la Ley.

5) No Delegación de Atribuciones.

6) No Expropiación o No Confiscación.

7) Generalidad e Igualdad Tributaria.

Todos estos principios o limitantes fueron estudiados en temas anteriores, a los cuales nos remitimos para una mayor ampliación del tema.

D) Límites al Principio de Legalidad.

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. Corresponde a los tribunales competentes conocer las controversias que surjan en esta materia.” No obstante, este artículo resulta controversial e interpretativo, surgiendo 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 intermunicipal o de exportación;

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

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.

Sin embargo, el artículo 271 de la Ley No.176-07, al indicar los distintos tipos de arbitrios municipales, señala que existen a favor de los ayuntamientos los “tributos establecidos a su favor en leyes especiales”, dando a entender que el Congreso Nacional puede, mediante ley, establecer un tributo a favor de uno o varios ayuntamientos de país, no necesariamente a favor de todos.

E) Relación Jurídica Tributaria Municipal.

Es conocido que 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, en estos casos el Municipio al cual corresponda; y, 2) El Sujeto Pasivo o Deudor, que será el sujeto obligado al pago del tributo. Este establecimiento de tributo, ya sea nacional o municipal, genera derechos y obligaciones, dando nacimiento a un vínculo de carácter personal y jurídico. Al igual que ocurre respecto de los tributos nacionales, los arbitrios municipales tienen una naturaleza jurídica personal que refleja derechos y deberes tanto

para la Administración Tributaria Municipal como para los munícipes, siendo su objeto la prestación o pago de una suma de dinero, es decir una obligación de dar o pagar el tributo.

En el Estado de Derecho que vive la República Dominicana las relaciones entre la Administración Tributaria Municipal y los munícipes se rigen por la ley, no por la fuerza del poder, impidiendo abusos y arbitrariedades. En este caso por la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios.

F) Exenciones o Exoneraciones de Arbitrios.

No hay dudas de que la ley, como instrumento jurídico evacuado del Congreso Nacional, puede establecer arbitrios municipales y exenciones a esos arbitrios. Asimismo, un contrato administrativo aprobado por el Congreso Nacional también puede contemplar este tipo de exención a los arbitrios municipales.

¿Pero, puede el Concejo Municipal de un Ayuntamiento emitir una Ordenanza que conceda exenciones a los arbitrios? Lo cierto es que en ningún momento los artículos 199 y 200 de la Constitución, al otorgarles a los ayuntamientos la potestad tributaria municipal, establecen expresamente que estos tienen facultad para otorgar exoneraciones sobre arbitrios.

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. La transferencia de los derechos otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.”

Sin embargo, entendemos que la potestad para establecer arbitrios municipales también lleva consigo de manera intrínseca la potestad de eximir de esos arbitrios, bajo las mismas condiciones que requiere el artículo 244 de la Constitución para los tributos nacionales, pero sin

privilegios ni discriminaciones. Es así como el artículo 278 de la Ley No.176-07, al referirse a la Imposición, Ordenación y modificación de Tributos municipales, consagra que los ayuntamientos, mediante ordenanzas, acordarán la imposición, ordenación y regulación de los arbitrios propios. Estas ordenanzas contendrán, entre otras enunciaciones, "la determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria y período impositivo."

G) Agentes de Retención.

La calidad de agente de retención o percepción solo puede derivar de la ley, pues es principio constitucional que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda. Sin embargo, en ninguna parte de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, se contempla la figura del Agente de Retención o Percepción para recaudar los arbitrios municipales, por lo cual entendemos que los ayuntamientos no pueden utilizar esta figura jurídico fiscal para recaudar sus arbitrios.

CAPÍTULO II

Los Arbitrios Municipales y la Ley No.176-07

A) Arbitrios Municipales.

Establece el artículo 271 de la Ley No.176-07 los distintos tipos de arbitrios municipales, al indicar que las finanzas de los ayuntamientos estarán constituidas por los siguientes ingresos tributarios:

1) Los tributos establecidos a su favor en leyes especiales. En estos casos se trata de leyes emitidas por el Congreso Nacional a favor del respectivo ayuntamiento; y

2) Los arbitrios establecidos por ordenanza municipal, que serían aquellos establecidos por el respectivo ayuntamiento, para regir dentro de su propia demarcación territorial. De acuerdo con el contenido de la Ley No.176-07, estos arbitrios pueden ser de dos tipos distintos: a) Tasas; y b) Contribuciones Especiales.

Señala el artículo 22 de la Ley No.176-07, que el territorio municipal es el espacio geográfico delimitado por la ley de creación del municipio, dentro del cual el ayuntamiento ejerce sus atribuciones. La misma también determinará el núcleo urbano en el que el ayuntamiento tendrá su sede.

Por su parte, el artículo 26 de dicha Ley dispone que la creación, supresión o modificación de municipios, así como sus límites y su designación, serán dispuestas por ley. La ley que proceda a la creación de municipios, así como la modificación de su territorio, deberá disponer su denominación, límites y las subdivisiones territoriales que en el mismo se establezcan. Igualmente deberá prever los criterios a seguir para la instalación del ayuntamiento y la distribución de los bienes, derechos y obligaciones que hayan de atribuirse a cada una de las partes resultantes. El municipio empezará a funcionar como tal a partir del día en que se constituya su gobierno, previa celebración de las elecciones

municipales según lo establece la Constitución de la Republica y la Ley Electoral.

3) Los tributos propios clasificados en impuestos, tasas y contribuciones especiales, los cuales son establecidos mediante leyes del Congreso Nacional. Sin embargo, estos son los mismos consignados anteriormente en el numeral 1.

B) Capacidad para Establecer Arbitrios.

Señala el artículo 255 de la Ley No.176-07 que los ayuntamientos tienen autonomía para establecer y exigir arbitrios de acuerdo con lo previsto en la Constitución y las leyes. Los ayuntamientos mantendrán los ámbitos para la fijación de arbitrios establecidos en las legislaciones anteriores y otros que existan al momento de aprobación de la presente ley. Es competencia de los ayuntamientos, la gestión, recaudación e inspección de sus arbitrios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de otros organismos públicos y de las fórmulas de colaboración con otros municipios.

C) Principios Tributarios Básicos.

Consigna el artículo 274 de la Ley No.176-07 que los arbitrios que establezcan los ayuntamientos respetarán los siguientes principios:

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

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

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

D) Organismo Competente para Establecer Arbitrios.

Señala el literal c) del artículo 271 de la Ley No.176-07 que las finanzas de los ayuntamientos estarán constituidas por los arbitrios

establecidos por Ordenanza Municipal. Es decir, que solo mediante una Ordenanza Municipal los ayuntamientos pueden establecer arbitrios.

El organismo municipal competente para dictar Ordenanzas Municipales es el Concejo Municipal. En efecto, el artículo 52 de la Ley No.176-07, dispone que el Concejo Municipal es el órgano colegiado del ayuntamiento, su rol es estrictamente normativo y de fiscalización, en modo alguno ejerce labores administrativas y ejecutivas. Tiene, entre otras, las siguientes atribuciones:

1) La aprobación de los reglamentos y ordenanzas municipales a iniciativa propia, de la sindicatura y de las instancias sociales que esta ley u otra le otorguen derecho a presentar iniciativas.

2) La concesión de aplazamiento en el pago de los tributos, rentas, deudas e ingresos de cualquier tipo que correspondan al municipio a iniciativa de la sindicatura.

Establece el artículo 109 de esta Ley, refiriéndose a las normas y actos del Concejo Municipal, que el ayuntamiento ejercerá sus atribuciones a través de la aprobación de ordenanzas, reglamentos, acuerdos y resoluciones. En consecuencia, establecer arbitrios municipales es competencia del Concejo Municipal, a través de Ordenanzas. Es el ejercicio del Principio de Legalidad Tributaria a nivel municipal.

E) Forma de Establecer Arbitrios. Ordenanza.

Expresa el párrafo del artículo 109 de la Ley No.176-07, que las ordenanzas son disposiciones generales de carácter normativo, aprobadas por el ayuntamiento para la regulación de la convivencia ciudadana, el desarrollo de las actividades de los munícipes o la imposición y ordenación de arbitrios, contribuciones y derechos de carácter económico en favor del ayuntamiento. Los reglamentos son disposiciones generales de carácter normativo, mediante las cuales el ayuntamiento ordena la organización y funcionamiento de la propia administración municipal, los servicios públicos que presta a la ciudadanía y las relaciones de estos con los munícipes. Las resoluciones son las disposiciones en asuntos administrativos internos del gobierno local o las referidas a materia individualizada, específica de efectos limitados que no impongan obligaciones de carácter general a los habitantes del municipio.

Dispone el artículo 256 de la Ley No.176-07 que la potestad reglamentaria de los municipios en materia fiscal se ejercerá a través de ordenanzas reguladoras de gestión, recaudación e inspección de sus arbitrios. Estas ordenanzas obligan a todos los munícipes radicados en el municipio, sean estas personas físicas o jurídicas, y se aplican conforme al criterio de que los mismos residan, tengan su domicilio o ejecuten actividades de manera efectiva en el territorio.

Por su parte, el artículo 278 de esta Ley, al referirse a la Imposición, Ordenación y modificación de Tributos municipales, consagra que los ayuntamientos, mediante ordenanzas, acordarán la imposición, ordenación y regulación de los arbitrios propios. Estas ordenanzas contendrán, al menos, lo siguiente:

- 1) La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria y período impositivo;
- 2) Los regímenes de declaración y de ingreso; y
- 3) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

En su único párrafo este artículo 278 establece que los acuerdos de modificación de dichas ordenanzas deberán contener la nueva redacción de las normas afectadas y las fechas de su aprobación y período de vigencia. Asimismo, el artículo 279 de la Ley No.176-07 señala que los ayuntamientos podrán establecer mediante ordenanzas, tasas por la utilización exclusiva o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

Consagra el artículo 285 de esta Ley que la cuota tributaria (monto a pagar) será establecida por la correspondiente ordenanza y consistirá en la cantidad resultante de aplicar una tarifa; una cantidad fija señalada al efecto, o la cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos. Para la determinación de la cuantía de las tasas se deberá tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas y la recuperación del costo eficiente de la provisión del servicio que se trate.

CAPÍTULO III

Arbitrios o Tasas Municipales

A) Establecimiento de las Tasas.

Señala el artículo 279 de la Ley No.176-07 que los ayuntamientos podrán establecer mediante ordenanzas, tasas por la utilización exclusiva o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

En su párrafo I este artículo 279 conceptualiza los arbitrios denominados tasas, al indicar que tendrán la consideración de tasas las que establezcan las entidades municipales por los siguientes conceptos:

1) La utilización exclusiva o el aprovechamiento especial del dominio público municipal; y

2) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia municipal que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados;

b) Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias;

c) Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante; y

d) Que no se presten o sean ejecutados por el sector privado.

Dispone el párrafo II de este artículo 279 que se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo

cuando haya sido motivado directa o indirectamente por el mismo en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen al municipio a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por motivos de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, entre otras. Asimismo, en su párrafo III este artículo prescribe que para la determinación de los sujetos incluidos en los contenidos del presente artículo, no mediarán necesariamente contratos previos, sino que la mera prestación del servicio hace obligatorio su cumplimiento de parte de los inquilinos o propietarios de los inmuebles que la generan.

B) Tipos de Tasas.

Establece el artículo 280 de la Ley No.176-07, que las tasas se clasifican en los dos tipos siguientes:

- 1) Tasas por utilización y aprovechamiento especial del dominio público municipal; y
- 2) Tasas por prestación de servicios o realización de actividades administrativas.

C) Servicios No Sujetos al Pago de Tasas.

De conformidad con el artículo 281 de la Ley No.176-07, las entidades municipales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes:

- a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.
- b) Alumbrado de vías públicas.
- c) Vigilancia pública en general.
- d) Defensa civil.
- e) Limpieza de la vía pública.

D) Sujetos Pasivos de las Tasas.

Dispone el artículo 282 de la Ley No.176-07 que son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las siguientes personas físicas y jurídicas:

1) Aquellas que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público municipal en beneficio particular; y

2) Aquellas que soliciten o resulten beneficiadas por los servicios o actividades que presten o realicen los municipios.

Por su parte, en su único párrafo este artículo 282 de la Ley No.176-07, señala que tendrán la condición de contribuyentes de las tasas:

a) En las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios, administradores, usufructuarios o arrendatarios de dichos inmuebles.

b) En las tasas establecidas por el otorgamiento de las licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenamiento del territorio, los constructores y contratistas de obras.

c) En las tasas establecidas por la prestación de servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos y en general, de protección de personas y bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio, las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo.

d) En las tasas establecidas por la utilización exclusiva o el aprovechamiento especial por entradas de vehículos a través de las aceras y por su construcción, mantenimiento, modificación o supresión, los propietarios, administradores, usufructuarios o arrendatarios de dichos inmuebles.

E) Determinación del Importe de las Tasas.

1) Por Utilización Privativa o Aprovechamiento del Dominio Público Municipal.

Consagra el artículo 283 de la Ley No.176-07 que el importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público municipal se fijará tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. Sin embargo, cuando la utilización exclusiva o el aprovechamiento especial originen o provoquen la destrucción o

deterioro del dominio público municipal, el beneficiario, sin perjuicio del pago de la tasa a que hubiere lugar, estará obligado al reintegro del costo total de los respectivos gastos de reconstrucción o reparación y al depósito previo de su importe. Si los daños fueran irreparables, el Ayuntamiento será indemnizado en cuantía igual al valor de los bienes destruidos o el importe del deterioro de los daños, conforme al artículo 286 de esta Ley.

Por otra parte, el artículo 287 prescribe que los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnicos y económicos en los que se ponga de manifiesto entre otros aspectos, el valor de mercado o la previsible cobertura del costo de aquellos, respectivamente.

2) Por Contraprestación de Servicios.

En el caso de las tasas por la contraprestación de servicios deberá expresarse, por lo menos, el costo total de los servicios prestados de forma eficiente, garantizando la equidad tributaria.

3) Por Aprovechamientos Especiales en Favor de Empresas Explotadoras de Servicio de Suministro.

Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, en favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá en el 3% de los ingresos brutos, procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas. Dichas tasas son compatibles con otras que puedan establecerse por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia municipal de las que las mencionadas empresas deban ser sujetos pasivos.

Para el municipio determinar el porcentaje de los ingresos brutos solicitará las informaciones correspondientes a la Dirección General de Impuestos Internos, quien deberá colaborar en todo lo que sea necesario para que el ayuntamiento haga efectiva la liquidación del tributo debido.

F) Cuota Tributaria.

Establece el artículo 285 de la Ley que la cuota tributaria será establecida por la correspondiente ordenanza y consistirá en:

- a) La cantidad resultante de aplicar una tarifa.
- b) Una cantidad fija señalada al efecto, o
- c) La cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos.

En su único párrafo este artículo consigna que para la determinación de la cuantía de las tasas se deberá tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas y la recuperación del costo eficiente de la provisión del servicio que se trate.

G) Obligaciones de Pago de las Tasas.

Señala el artículo 288 que las obligaciones de pago de las tasas dependerán de la naturaleza de su hecho imponible y conforme se determine mediante ordenanza, originándose de las siguientes maneras:

1) Cuando se inicie el uso privativo o el aprovechamiento especial, o cuando se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad, aunque en ambos casos podrá exigirse el depósito previo de su importe total o parcial.

2) Cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, que no se realizará o tramitará sin que se haya efectuado el pago correspondiente.

3) Cuando la naturaleza material de la tasa exija el pago periódico de esta, y así se determine en la correspondiente ordenanza, el mismo tendrá lugar el 1 de enero de cada año y el período impositivo comprenderá el año natural, salvo en los supuestos de inicio o cese en la utilización privativa, el aprovechamiento especial o el uso del servicio o actividad, en cuyo caso el período impositivo se ajustará a esa circunstancia con el consiguiente prorrateo de la cuota, en los términos que se establezcan en la ordenanza.

4) Cuando por causas no imputables al sujeto pasivo, el servicio público, la actividad administrativa o el derecho a la utilización o

aprovechamiento del dominio público no se preste o desarrolle, procederá la devolución, por parte del ayuntamiento, del importe correspondiente.

H) Autoliquidación de la Tasa.

Dispone el artículo 289 que los ayuntamientos podrán exigir el pago de las tasas en régimen de autoliquidación por el propio interesado.

I) Convenios de Colaboración con los Sujetos Pasivos.

Expresa el artículo 290 que los ayuntamientos podrán establecer convenios de colaboración con entidades, instituciones y organizaciones representativas de los sujetos pasivos, con el fin de simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas de aquéllas, o los procedimientos de liquidación o recaudación.

CAPÍTULO IV

Análisis del Artículo 284 de la Ley No.176-07

Resulta esencial determinar si real y efectivamente el artículo 284 de la Ley No.176-07 establece una Tasa o Arbitrio Municipal o si este artículo 284 solamente contempla la posibilidad de que los Ayuntamientos, mediante una Ordenanza Municipal, establezcan esta Tasa o Arbitrio, sujeto a los parámetros contemplados en el artículo 284.

De acuerdo con el Principio de Legalidad Tributaria consignado en la Constitución de la República, los tributos, ya sean impuestos, tasas, contribuciones o arbitrios municipales solo pueden ser establecidos de dos maneras:

a) Por Ley, cuando se trate de Impuestos y Contribuciones Generales. 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.”

b) Por Ordenanza, cuando se trate de Tasas o Arbitrios Municipales. El artículo 200 de la Constitución dispone 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.”

Por su parte, respecto a la emisión de Ordenanzas municipales para que un Ayuntamiento pueda establecer tasas o arbitrios, la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, consagra las siguientes disposiciones: artículo 109, artículo 52, letra f), artículo 256 y artículo 279. De las disposiciones legales antes citadas, en especial del artículo 279, antes indicadas, se desprenden las siguientes consecuencias jurídicas y fiscales:

- a) Solo a través de Ordenanzas se pueden establecer Tasas o Arbitrios;
- b) El único órgano que puede emitir Ordenanzas es el Concejo Municipal;
- c) Las Tasas solo proceden en los siguientes casos: Por la utilización exclusiva o el aprovechamiento especial del dominio público municipal; o por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

En consecuencia, tal y como se consignó anteriormente, de acuerdo con la Ley No.176-07 las tasas solo pueden ser establecidas mediante Ordenanzas Municipales emitidas por el Concejo Municipal. La Constitución les ha otorgado a los ayuntamientos del país la potestad de establecer arbitrios, pero les ha condicionado el ejercicio de esa potestad a que se establezcan conforme a la ley. En caso de que se llegue a considerar que un ayuntamiento estableció una Tasa o Arbitrio Municipal sin antes haber emitido una Ordenanza Municipal, estaríamos en presencia de un arbitrio inconstitucional.

A nuestro entender el artículo 284 de la Ley No.176-07 no establece una Tasa, sino la posibilidad de establecerla mediante una Ordenanza del Concejo Municipal que respete los parámetros consignados en este artículo 284. Decimos lo anterior por los siguientes aspectos:

1) El artículo 284 no dice que “se establece un Tasa...”, sino que dice “cuando se trate de tasas...”, lo que significa que el artículo 284 no está estableciendo una Tasa, sino haciendo alusión a una Tasa que puede o no ser establecida conforme estipula la Ley No.176-07, es decir mediante Ordenanza del Concejo Municipal de cada Ayuntamiento.

2) Este artículo 284 no dice que la tasa “es” de un 3%, pues la tasa aún no ha sido establecida, sino que dice que “cuando se trate de tasas por utilización... el importe de “aquellas consistirá” en el 3% de los ingresos brutos, de donde se desprenden dos aspectos básicos:

a) El texto del artículo 284 utiliza la frase “el importe de aquellas”, refiriéndose aquellas tasas no establecidas en el artículo 284, sino a “aquellas” que se establezcan mediante otras disposiciones. Si el texto del artículo 284 estuviera estableciendo *per sé* la Tasa o Arbitrio hubiese utilizado la frase “el importe de esta.”

b) Cuando refiriéndose a la tasa del 3% el texto del artículo 284 utiliza la frase “el importe de aquella consistirá”, es obvio que el artículo 284 se refiere a la posibilidad de un hecho futuro, no a un hecho presente, pues el vocablo “consistirá” hace referencia a un hecho que aún no existe, pues en tal caso si el artículo 284 hubiese establecido *per se* esta Tasa o Arbitrio hubiese utilizado la palabra “consiste”, no el vocablo “consistirá”, dando a entender que el artículo 284 no establece *per se* ninguna tasa, sino los parámetros para que la misma pueda ser establecida mediante una Ordenanza Municipal.

3) El artículo 284 no dice que “el importe de la tasa es de un 3%”, como si se tratase de una realidad, pues la tasa aún no ha sido establecida, sino que la ley dice que en caso de establecerse esta tasa, es decir como algo potencial o futurista, la misma será de un 3%, consistirá en un 3%.

4) El artículo 285 que sigue a este artículo 284 señala que “la cuota tributaria será establecida por la correspondiente ordenanza y consistirá en”, refiriéndose también a hechos futuros, no a realidades presentes.

5) En su párrafo este artículo 285 dice que “para la determinación de la cuantía de las tasas, se deberá tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas y la recuperación del costo eficiente de la provisión del servicio que se trate.”

En otras palabras, los artículos 284 y 285 de la Ley No.176-07 se expresan siempre en términos potenciales o futuristas, no en términos reales o presentes, y por eso utilizan los vocablos antes indicados.

Es así como entendemos que el artículo 284 de la Ley No.176-07 no establece una Tasa o Arbitrio, sino los parámetros para su establecimiento. Ahora bien, alguien podría preguntarse: ¿Por qué el artículo 284 consagraría la posibilidad de establecer una tasa mediante Ordenanza del Concejo Municipal cuando ya los artículos 109, 52, 256 y 279 le han conferido esa facultad al Concejo Municipal? La respuesta es muy simple: No se trata de que el artículo 284 le otorgue al Concejo Municipal la potestad legal de establecer tasas mediante Ordenanzas, pues ya esa potestad ha sido conferida en otros artículos de la Ley 176-07, sino del hecho de que tratándose de una Tasa específica e importante el legislador no quiso dejar al libre y soberano albedrío del Concejo

Municipal el establecer esta Tasa a su mejor conveniencia, sino que de antemano el legislador le estableció límites a esta potestad tributaria, lo cual es perfectamente legal y acorde con la Constitución.

Lo que ha hecho el legislador en el artículo 284 es señalar que “cuando se trate” de una ordenanza que establezca un gravamen de este tipo, la Ordenanza que la establezca deberá limitarse a los parámetros señalados por el artículo 284. En otras palabras, lo que ha hecho el artículo 284 es establecer por ley los parámetros o limitantes que debe tener este gravamen, en caso de que un Ayuntamiento decida establecer este gravamen, delegando en el Concejo Municipal de cada Ayuntamiento la decisión final de si conviene o no en un momento determinado establecer este gravamen, caso en el cual el Ayuntamiento que decida establecerlo deberá ceñirse a los lineamientos consignados en el mismo artículo 284 de la Ley; es decir, que cuando se establezca esta tasa, si es que el Concejo Municipal así lo decide algún día, en estos casos el importe de la misma consistirá en el 3% de los ingresos brutos, procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas.

Ahora bien, cuales son estos límites o lineamientos consignados en el artículo 284 de la Ley No.176-07? Pues bien, todo tributo, ya se trate de impuesto, tasa, contribución o arbitrio, debe reunir cinco elementos esenciales, es decir elementos imprescindibles para que la obligación tributaria pueda ser determinada y sin los cuales el tributo no podría existir. Estos elementos esenciales son los siguientes: 1) Materia Imponible; 2) Base Imponible; 3) Tasa o Alícuota; 4) Sujetos del Tributo; y 5) Hecho Generador. Veamos:

1) Materia Imponible: En el caso específico del artículo 284 la materia imponible fue establecida por el propio legislador de la Ley No.176-07 y lo constituye la “utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales.”

2) Base Imponible: La base imponible del artículo 284 fue establecida por el propio legislador de la Ley No.176-07 y está constituida por “los ingresos brutos, procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas.”

3) Tasa o Alícuota: De acuerdo con el artículo 284 la tasa o alícuota lo constituye “el 3% de los ingresos brutos.”

4) Sujetos del Tributo: En el caso específico del artículo 284 el sujeto pasivo fue establecido por el propio legislador de la Ley No.176-07, pero no de manera clara ni precisa y lo constituyen las Empresas Explotadoras de Servicio de Suministro obligadas al pago de este impuesto. En efecto, la Ley no ha establecido con claridad lo que debe entenderse por una Empresa Explotadora de Servicio de Suministro, lo cual el legislador ha dejado en manos del Concejo Municipal para que mediante la Ordenanza que establezca la Tasa, defina o conceptualice el término Empresa Explotadora de Servicio de Suministro, las cuales, a manera de ejemplo, pueden ser las siguientes: Servicio de Suministro de Electricidad; Servicio de Suministro de Agua; Servicio de Suministro de Información; Servicio de Suministro Financiero (Bancos, etc.); Servicio de Suministro de Mercancías; Servicio de suministro de Repuestos; Servicio de Suministro de Supermercados; Servicio de Suministro de Películas y Videos; Servicio de Suministro de Publicidad, etc.

En otras palabras, prácticamente todos los negocios y actividades comerciales del país pueden ser catalogados como de servicios de suministros, razón por la cual se hace necesario que el Concejo Municipal emita una Ordenanza consignando con claridad cuales de los servicios de suministros son los que estarían alcanzados por el artículo 284 de la Ley No.176-07.

5) Hecho Generador: En el caso del artículo 284 de la Ley No.176-07, el acto o hecho que hace nacer la obligación de pagar la tasa sería la existencia de una Empresa Explotadora de Servicios de Suministros que de manera privativa y exclusiva utilice o se aproveche el dominio público municipal.

De acuerdo con lo anterior, para que un Ayuntamiento pueda exigir la aplicación del artículo 284 se requiere de la existencia de los siguientes elementos:

1) Que se trate de una tasa municipal establecida mediante una Ordenanza del Concejo Municipal, conforme a la ley y según se explicó antes; y

2) Que se trate de una tasa por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales.

De conformidad con el artículo 279 de la Ley No.176-07 las tasas que podrán establecer los ayuntamientos es solo por "la utilización exclusiva

o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.”

En el caso específico del artículo 284 se trataría de una tasa por la utilización exclusiva o el aprovechamiento especial del dominio público municipal. Sin embargo, para que exista esta utilización o aprovechamiento del dominio público municipal, se requiere lo siguiente:

a) Un contrato o concesión del Ayuntamiento a favor de una empresa, para utilizar o aprovechar el dominio público municipal, pues en todo caso no se podría tratar de una utilización o aprovechamiento ilegal.

b) Que se trate de la utilización o aprovechamiento de un bien o derecho que sea del dominio público municipal. En este sentido, el artículo 178 de la Ley No.176-07 dispone que “los bienes de los municipios son de dominio público o patrimoniales”, consagrando en su artículo 179 lo siguiente: “Los bienes de dominio público son los destinados por el ayuntamiento a un uso o servicio público.” Este artículo 179 establece los siguientes párrafos:

Párrafo I. Son bienes de uso público local, los caminos y carreteras, plazas, calles, paseos, plazas, parques, aguas, fuentes, canales, puentes y demás obras públicas de aprovechamiento o utilización generales cuya conservación y vigilancia sean de la competencia del municipio.

Párrafo II. Son bienes de servicio público los destinados al cumplimiento de bienes públicos de responsabilidad del ayuntamiento, tales como palacios municipales y, en general, edificios que sean sede del mismo, mataderos, mercados, hospitales, hospicios, museos y similares.

Párrafo III. Para los fines de este artículo se consideran bienes de dominio público los espacios destinados para áreas verdes en los proyectos de urbanizaciones, sin alterar los derechos de los vecinos por otras legislaciones con el objetivo de garantizar la máxima protección jurídica de los mismos.

3) Que la utilización o aprovechamiento especial sea en favor de empresas explotadoras de servicios de suministros, lo cual solamente

puede ocurrir producto de una concesión municipal otorgada a favor de la empresa explotadora de servicios de suministros.

Es así como una Ordenanza Municipal que establezca un arbitrio municipal en violación a los parámetros consignados en el artículo 284 de la Ley No.176-07, no estaría estableciendo un arbitrio, sino un impuesto, y por tanto sería nula. En efecto, se ha señalado que el artículo 279 de la Ley No.176-07 indica textualmente que “los ayuntamientos podrán establecer mediante ordenanzas, tasas por la utilización exclusiva o el aprovechamiento especial del dominio público municipal, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.” Lo anterior diferencia al arbitrio municipal del impuesto, en el sentido de que el arbitrio municipal siempre tiene que tener un carácter de contraprestación o compensación, ya sea por:

- a) La utilización exclusiva o el aprovechamiento especial del dominio público municipal;
- b) La prestación de servicios públicos;
- c) La realización de actividades administrativas de competencia municipal que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

Cuando una Tasa o Arbitrio Municipal excede su valor de contraprestación o compensación, se convierte automáticamente en un impuesto y por tanto nulo por contradecir el artículo 200 de la Constitución que solo permite el establecimiento de arbitrios municipales en beneficio de los ayuntamientos, no de impuestos. Por lo tanto, las autoridades de los Ayuntamientos no pueden gravar a las empresas más allá de la contraprestación o compensación que reciben esas empresas de los Ayuntamientos, pues en tal caso se estaría estableciendo un impuesto que colidaría con impuestos nacionales.

En este sentido, cuando el monto a pagar por las empresas no se corresponde con la contraprestación o compensación recibida por el Ayuntamiento, se estaría creando un impuesto, no un arbitrio municipal, contrario a las normas constitucionales.

CAPÍTULO V

Las Contribuciones Especiales

A) Establecimiento.

Consagra el artículo 291 de la Ley No.176-07 que los ayuntamientos podrán establecer contribuciones especiales sobre la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos de carácter municipal. De conformidad con el artículo 292 tienen la consideración de obras y servicios municipales financiables por contribuciones especiales, las siguientes:

- 1) Las que realicen los ayuntamientos dentro del ámbito de sus competencias para cumplir los fines que les estén atribuidos;
- 2) Las que realicen dichas entidades por haberles sido atribuidos o delegados por otras entidades públicas y aquellos cuya titularidad hayan asumido de acuerdo con la ley; y
- 3) Las que realicen otras entidades públicas, o los concesionarios de las mismas, con aportaciones económicas de la entidad municipal.

Señala el párrafo único de este artículo 292 que las cantidades recaudadas por contribuciones especiales solo podrán destinarse a sufragar los gastos de la obra o del servicio por cuya razón se hubiesen recibido.

B) Sujetos Pasivos de las Contribuciones.

Indica el artículo 293 que son sujetos pasivos de las contribuciones especiales las personas físicas y jurídicas especialmente beneficiadas por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios municipales que originen la obligación de contribuir. Se considerarán personas especialmente beneficiadas las siguientes:

1) En las contribuciones especiales por realización de obras, establecimientos o ampliación de servicios que afecten a bienes inmuebles, los propietarios de los mismos y en el caso de explotaciones empresariales, las personas o entidades titulares de estas. Incluye los casos en que la realización de las mismas implica un incremento del valor de los inmuebles o plusvalor; y

2) En las contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios, además de los propietarios de los bienes afectados, las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo, en el término municipal correspondiente.

C) Imposición y Ordenación.

Consigna el artículo 294 que la exacción de las contribuciones especiales precisará de la previa adopción del acuerdo de imposición en cada caso concreto. El acuerdo relativo a la realización de una obra o al establecimiento o ampliación de un servicio que deba costearse mediante contribuciones especiales, no podrá ejecutarse hasta que se haya aprobado la ordenación concreta de estas. En los casos en que se incrementa el valor de los bienes, la imposición establecerá la contribución de un porcentaje no menor del 5% del valor estimado añadido.

D) Recurso de Reconsideración.

Señala el artículo 295 de esta Ley que contra el acuerdo de imposición de contribuciones especiales, los interesados podrán formular Recurso de Reconsideración ante el ayuntamiento, que podrá versar sobre la procedencia de las contribuciones especiales, el porcentaje del costo que deban satisfacer las personas especialmente beneficiadas o las cuotas asignadas.

CAPÍTULO VI

Inconstitucionalidad de un Arbitrio Municipal que Colide con un Impuesto Nacional

Hemos dicho que el artículo 200 de la Constitución dispone que “los ayuntamientos podrán establecer arbitrios en el ámbito de su demarcación que de manera expresa establezca la ley, siempre que los mismos no coliden con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación ni con la Constitución o las leyes.” De esta disposición se deduce que los arbitrios municipales, ya sean creados por los ayuntamientos o creados directamente por una ley, deben estar siempre acordes con las disposiciones constitucionales, en especial las siguientes:

- a) Que no coliden con los impuestos nacionales;
- b) Que no coliden con el comercio intermunicipal;
- c) Que no coliden con el comercio de exportación; y,
- d) Que no coliden con la Constitución o las leyes.

En caso de que incorrectamente y en contra de la Constitución y la propia Ley 176-07 se llegue a considerar que un ayuntamiento estableció una Tasa o Arbitrio Municipal que colide con los impuestos nacionales o con el comercio intermunicipal o con el comercio de exportación o con la Constitución o las leyes, estaríamos en presencia de un arbitrio inconstitucional.

De este modo, si un arbitrio municipal no se adapta a la Constitución de la República es nulo de pleno derecho, por inconstitucional. Asimismo, en caso de que el arbitrio no sea emitido mediante Ordenanza del Concejo Municipal o no se adapte a uno de los casos específicos señalados por el artículo 279 para establecer arbitrios municipales, entonces el arbitrio sería nulo por violar la ley, pues los ayuntamientos

solo pueden establecer arbitrios municipales siguiendo los mecanismos y directrices trazados por la Ley No.176-07.

En este sentido, cualquier Tasa o Arbitrio Municipal que se establezca a favor de los ayuntamientos, ya sea por ley o por Ordenanza Municipal, no puede colidar con otro impuesto nacional que exista, pues tal situación sería contraria al texto del artículo 200 de la Constitución y en consecuencia nulo de pleno derecho y nulidad absoluta, en atención al artículo 6 de la Constitución, el cual expresa que “son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución”, y el artículo 73 de esta misma que 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.”

Sobre este particular encontramos las siguientes jurisprudencias dictadas por el Tribunal Superior Administrativo y la Suprema Corte de Justicia:

1) *El Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria tiene Carácter Nacional y por tanto Ningún Arbitrio Municipal puede Colidar con este Impuesto, pues sería Inconstitucional.* La Resolución No.130-62 del Ayuntamiento del Distrito Nacional, sobre Arbitrio a los Solares Baldíos, es Inconstitucional. (Sentencia de la SCJ, de fecha 23 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.69)

2) *Las Telecomunicaciones son de Jurisdicción Nacional y por tanto No deben ser Gravadas con Arbitrios Municipales.* La Resolución del Ayuntamiento No.163/2000, es Inconstitucional. (Sentencia de la SCJ, de fecha 24 de octubre del 2001, B.J. No.1091, pág.44)

3) *La Atribución conferida a los Ayuntamientos para Establecer Arbitrios debe Ejercerse dentro de la Constitución y las Leyes. Las Telecomunicaciones están Reservada de forma Exclusiva a la Competencia Tributaria de la Autoridad Nacional o Estatal, No Municipal.* (Sentencia de la SCJ, de fecha 8 de julio del 2009, sobre Acción en Inconstitucionalidad del Artículo 284 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios)

4) *En virtud de la Ley 176-07, sobre el Distrito Nacional y los Municipios, los Ayuntamientos pueden Cobrar Tasas o Arbitrios a las Bancas de Loterías.* (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.106-2009, de fecha 30 de noviembre del 2009)

Es importante señalar que cuando una ley grava un hecho o actividad con un impuesto nacional, ningún arbitrio municipal puede gravar ese mismo hecho o actividad, pero a su vez, si un arbitrio municipal grava un hecho o actividad no gravado con un impuesto nacional y posteriormente una ley grava ese hecho o actividad con un impuesto nacional, automáticamente el arbitrio municipal desaparece. Así lo señaló nuestra Suprema Corte de Justicia al indicar lo siguiente:

“El IVSS tiene carácter Nacional y por tanto ningún Arbitrio Municipal puede Colidar con este Impuesto, pues sería Inconstitucional. La Resolución No.130-62 del Ayuntamiento del Distrito Nacional, sobre Arbitrio a los Solares Baldíos, es Inconstitucional aunque fuera anterior a la Ley Nacional. Considerando, que, como se advierte, la Resolución No.130-62, dictada por la Sala Capitular del Ayuntamiento del Distrito Nacional, el 13 de septiembre de 1962, preexistía cuando fue promulgada y publicada la Ley No.18-88, que establece un impuesto sobre las viviendas suntuarias y solares urbanos no edificados, como lo hace igualmente la resolución para esto último en el Distrito Nacional; Considerando, que la referida resolución al momento de ser emitida no contravenía la disposición del artículo 85 de la Constitución que faculta a los ayuntamientos, con la aprobación que la ley requiera, a establecer arbitrios, siempre que éstos no colidan con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación, ni con la Constitución o las leyes, en razón de que a esa fecha no colidía con ninguna disposición legal o constitucional vigente que estableciera algún impuesto nacional que versara sobre el mismo hecho generador del arbitrio consagrado en la resolución; que es innegable, sin embargo, que al ser puesta en vigor la Ley No.18-88, el 5 de febrero de 1988, la resolución municipal señalada, a partir de ese momento, entró en conflicto con aquella, pues al crear la ley un derecho en favor del Estado sobre el mismo objeto por ella perseguido: la percepción de un impuesto sobre solares urbanos no edificados, se produjo la situación prevista por el artículo 85, parte in fine, de la Constitución, que prohíbe la coexistencia del arbitrio municipal con el impuesto nacional, o sea, la existencia, en este caso, del fenómeno de la doble tributación; Considerando, que en el caso ocurrente, hay colisión entre los derechos que generan el arbitrio y el impuesto al recaer sobre un mismo objeto; que esto último lo confirma la misma Ley No.18-88, al disponer en el párrafo II de su artículo 3, que del producido total de esta ley se destinará un veinte por ciento (20%) a favor de los ayuntamientos del país; que si bien la colisión, en la especie, se produce

entre una resolución municipal y una ley, de lo que podría inferirse que se trata de un caso de ilegalidad, la cuestión se vincula al control de la constitucionalidad, al ser la propia Constitución en su artículo 85, la que condiciona la validez de los arbitrios municipales a que éstos no colidan con los impuestos nacionales... o las leyes; que, como se ha visto, la Ley No.18-88, que crea, además, el impuesto sobre los solares urbanos no edificados, y que tiene carácter nacional, debe prevalecer sobre la Resolución No.130-62, mencionada." (Sentencia de la SCJ, de fecha 23 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.69)

CAPÍTULO VII

Administración Tributaria Municipal

A) Encargado de Recaudaciones.

De acuerdo con el artículo 157 de la Ley No.176-07 en cada ayuntamiento habrá un Encargado Recaudaciones, a quien corresponde aplicar la legislación tributaria municipal y recaudar los impuestos, arbitrios, derechos, rentas y toda clase de ingresos que corresponda a la municipalidad, así como los ingresos del Estado cuya recaudación esté a su cargo por virtud de disposiciones legales.

Por su parte, el artículo 307 dispone que la recaudación de todos los ingresos que correspondan al ayuntamiento, así como la de aquellos ingresos correspondientes al Estado que determinen las leyes, está a cargo del Tesorero Municipal, quien deberá efectuarla en conformidad con las disposiciones legales y bajo la dirección del síndico. Ningún miembro, funcionario o empleado de la administración municipal que no sea de los encargados por esta ley podrá percibir cantidad alguna, directa ni indirecta, de los contribuyentes u otros deudores del ayuntamiento por cualquier concepto, para el pago de tales deudas. En este sentido, el artículo 354 expresa que son funciones de la tesorería municipal recaudar los derechos tributos y rentas municipales y pagar las obligaciones.

Sin embargo, y de conformidad con el párrafo III del artículo 307 de la Ley, los ayuntamientos podrán establecer acuerdos con empresas de capital social público, mixto o privado para la gestión de recaudación.

Prescribe el artículo 310 que para los efectos legales constituye un delito equivalente al desfalco, la abstención o colusión que cometieren las y los funcionarios y empleados responsables de hacer efectivo cualquier ingreso que corresponda al ayuntamiento. Además de las penas señaladas por el Código Penal, los culpables podrían ser condenados al pago de una indemnización por los perjuicios causados

al ayuntamiento, así como también a la inhabilitación para el servicio público prevista por dicho Código Penal.

B) Colaboración de la Administración Tributaria Nacional.

Señala el artículo 275 de la Ley No.176-07, que la Administración Tributaria Nacional, vale decir la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas, colaborará con los ayuntamientos en todos los órdenes de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos municipales.

En este sentido, las administraciones tributarias municipales y nacionales se comunicarán los hechos con trascendencia tributaria, registros, bases de datos de contribuyentes y demás recursos de derecho público de cualquiera de ellas, que se pongan de manifiesto como consecuencia de actuaciones comprobadoras e investigadoras de los respectivos servicios de inspección. Asimismo, podrán elaborar y preparar planes de inspección conjunta o coordinada sobre objetivos, sectores y procedimientos selectivos.

CAPÍTULO VIII

Principales Arbitrios Vigentes en el Distrito Nacional

Tal y como se mencionó anteriormente, tanto la Constitución de la República como la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, permiten a cada ayuntamiento establecer arbitrios municipales dentro de su demarcación territorial. Esto implica, naturalmente, que algunos ayuntamientos podrán establecer arbitrios y otros no, con lo cual podemos afirmar que no existe uniformidad en todo el país respecto de los arbitrios municipales. No obstante y por ser el área de mayor actividad económica del país, citamos a continuación algunos de los principales arbitrios existentes en el Distrito Nacional.

A) Publicidad Exterior.

El arbitrio a la publicidad exterior consiste en exigir un pago municipal anual, indexado anualmente, por toda instalación publicitaria visible desde la vía pública, aún cuando dicho medio de publicidad esté instalado dentro de una propiedad privada. Pagarán un arbitrio anual, indexado anualmente, de la siguiente manera:

1) Letreros:

a) Ordinarios; b) Lumínicos; c) Móviles o en Vehículos; d) Muestras; e) Carteles.

2) Vallas:

a) En Avenidas Principales; b) En Avenidas Secundarias.

3) Otros Elementos Publicitarios:

a) Street Banner; b) Torres Publicitarias; c) Carpas; d) Casetas; e) Bajantes.

B) Cierre de Vías.

El arbitrio establecido para el cierre de una vía pública se aplica dependiendo del uso, zona y cantidad de horas de cierre.

C) Rampas.

Las entradas por las aceras, desde la calle a una propiedad privada, se hacen por rampas. Cuando se trata de rampas o entradas a comercios o industrias se paga un arbitrio anual, de la siguiente manera:

- 1) En Avenidas y Calles Principales.
- 2) En Avenidas y Calles Secundarias.

D) Parqueos.

Se aplica una tarifa mensual, por cada espacio de parqueo.

E) Pozos Filtrantes.

Se encuentran regulados por la Resolución No.17-96 y se aplica un arbitrio distinto dependiendo de si se trata de zona urbana o de una zona rural.

F) Hoteles y Moteles.

La ley No.10-96 establece el pago a favor del ayuntamiento donde esté ubicado, de un 10% sobre el precio de cada habitación utilizada de los hoteles y los moteles, incluyendo aparta-hoteles, y un 2% por las habitaciones de los dormitorios y pensiones.

G) Toldos.

De acuerdo con la Resolución No.21-96, cuando un toldo ocupa parte del espacio o vía pública, deberá pagar un arbitrio anual, cuya tarifa dependerá de si se encuentra en avenida o calle principal o en avenida o calle secundaria.

H) Otros Arbitrios.

Existen otros arbitrios municipales, como los Drenajes Pluviales, regulados por la Resolución No.59-99, los cuales se aplican a las Estaciones de Gasolina y Lavaderos de Vehículos o Carwash, los Remolques de Vehículos mal estacionados en las aceras, Recogida de Basura (Resolución 118-94).

Asimismo, la Resolución 163-2000 establece el pago de arbitrios por la construcción de Sub-Estaciones y Plantas Productoras de Electricidad con fines comerciales, por los Muelles para fines turísticos y/o de carga y descargas, por Torres Metálicas para soporte de antenas para comunicaciones y de mas usos a fines comerciales, y las antenas para uso de Radio, Televisión y demás comunicaciones de fines comerciales. No obstante, de acuerdo con la Ley No.153-98, de Telecomunicaciones, no pueden establecerse arbitrios municipales a las telecomunicaciones, lo cual fue ratificado por sentencia de la Suprema Corte de Justicia.

CAPÍTULO IX

El Pago de los Arbitrios

Corresponde al munícipe que resulte contribuyente de un arbitrio municipal pagar oportunamente todos sus arbitrios en la fecha establecida para pagarlos, pues de lo contrario estaría sujeto a las sanciones establecidas.

A) Expedición de Recibos.

El contribuyente debe pagar oportunamente los arbitrios municipales. Señala el artículo 308 que los recibos que expidan los tesoreros municipales deben ser hechos en formularios impresos y numerados, los cuales les serán suministrados para tal fin, con el número de copias que las disposiciones reglamentarias requieran, las cuales deberán ser cuidadosamente conservadas y distribuidas en la forma que esas mismas disposiciones indiquen.

Asimismo, los recibos deben ser llenados con tinta o lápiz indeleble. Los tesoreros no deberán expedir recibos provisionales. En el caso de que en un recibo que deba ser expedido por el tesorero municipal se cometa algún error, dicho recibo deberá ser anulado, escribiéndose la palabra "Nulo", tanto en el original como en todas las copias, y firmando el tesorero. Podrán utilizarse programas informáticos para la expedición de dichos recibos, cumpliendo con las disposiciones reglamentarias que se requieran.

B) Servicios de Estafeta.

Dispone el artículo 311 que los ayuntamientos podrán establecer servicios de estafeta para el recibimiento de las sumas que les sean adeudadas por cualquier concepto. Podrá asimismo establecerse convenios con empresas estatales de prestación de servicios públicos, esenciales para el cobro conjunto de valores adeudados al ayuntamiento por concepto de los tributos municipales.

La competencia para identificar el contribuyente de un tributo municipal, tasarlo y caracterizar el objeto y monto de la deuda, es exclusiva del ayuntamiento, lo cual es indelegable e intransferible. Los ayuntamientos podrán constituir empresas públicas, con capital de su propiedad o mixtas para la gestión de estafetas para la gestión de recaudación, así como firmar convenios con empresas privadas para la gestión de estafetas para la gestión de recaudación.

C) Recargos e Intereses.

Dispone el artículo 276 de la Ley No.176-07 que en la recaudación de los tributos municipales y de los demás ingresos de derecho público o privado, las municipalidades podrán imponer recargos e intereses por concepto de atraso y mora, que serán exigidos en la misma forma, cuantía y de acuerdo a los mismos procedimientos que se establecen para el cobro de los tributos atrasados de la administración tributaria nacional.

1) Recargos por Mora.

La Administración Tributaria Nacional para la administración y recaudación de los impuestos internos se basa en el Código Tributario (Ley 11-92), cuyo artículo 252 sanciona la mora o atraso en el pago con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes. En su párrafo II este artículo 252 consagra que la aplicación de 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, lo cual también debe aplicarse a los arbitrios municipales en caso de fiscalización por parte de los ayuntamientos.

Por otra parte, el párrafo III de este artículo 252 establece descuentos en los recargos por mora respecto del pronto pago de los impuestos atrasados o resultantes de una fiscalización, lo cual también debe aplicarse a los arbitrios municipales, al señalar que “cuando un contribuyente pagare 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."

2) Interés Indemnizatorio.

Con respecto a los intereses indemnizatorios el artículo 27 del Código Tributario consigna que "sin perjuicio de los recargos o sanciones a que pueda dar lugar, la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora. Este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación. Se entiende por tasa efectiva de interés, el interés propiamente dicho, más cualquier cargo efectuado por cualquier concepto, que encarezca el costo del dinero." En la actualidad este interés indemnizatorio asciende a un 1.73% mensual.

D) Infracciones y Sanciones.

Señala el artículo 277 de la Ley No.176-07 que en materia de tributos municipales se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado en el Código Tributario, con las especificaciones que tales disposiciones establezcan en las ordenanzas municipales.

Todo el régimen de infracciones y sanciones contenido en el Código Tributario fue analizado en otra parte de esta obra, por lo cual nos remitimos al mismo.

TÍTULO II

Recursos contra los Arbitrios

En contra de las Ordenanzas Municipales que establecen arbitrios, así como en contra del cobro de los arbitrios, existen los mismos recursos administrativos y judiciales que aquellos consignados para la tributación nacional, incluyendo recurso de reconsideración, recurso contencioso tributario, recurso de casación ante la Suprema Corte de Justicia. Como estos recursos ya fueron estudiados en esta misma obra, nos remitimos a esos estudios, no sin antes tocar algunos de estos recursos respecto de los arbitrios municipales. Además, procede el recurso de amparo constitucional y la acción en inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

CAPÍTULO I

Recurso de Reconsideración Municipal

A) Contra las Ordenanzas Municipales.

Expresa el artículo 136 de la Ley No.176-07 que en contra de las ordenanzas, reglamentos y resoluciones municipales, los interesados podrán interponer de manera potestativa Recurso de Reconsideración sin perjuicio de las facultades que establece la ley. El Recurso de Reconsideración en contra de las ordenanzas municipales que crean arbitrios o modifican los existentes debe incoarse ante el mismo Concejo Municipal que emitió la ordenanza que se impugna o recurre.

Recordemos que para establecer los arbitrios municipales o modificar los existentes, el artículo 278 de la Ley No.176-07 exige que sea a través de una Ordenanza Municipal. En efecto, este artículo expresa que “los ayuntamientos mediante ordenanzas acordarán la imposición, ordenación y regulación de los arbitrios propios.” Sobre este particular el artículo 111 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios,

señala que “en contra de las ordenanzas, reglamentos y resoluciones municipales, los interesados podrán interponer de manera potestativa recurso de reconsideración sin perjuicio de las facultades que establece la ley.”

B) Contra Actos Municipales Generales.

Manifiesta el artículo 137 de la Ley que contra los actos municipales se podrá interponer Recurso de Reconsideración de manera potestativa, el cual se dirigirá y resolverá por el órgano que los hubiere dictado. Conforme al artículo 138 el plazo para la presentación del recurso será de 1 mes a contar desde la notificación del mismo al interesado, sin menoscabo de introducir su requerimiento directamente a partir de las instancias y procedimientos establecidos en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

En estos casos el Recurso de Reconsideración debe presentarse ante el mismo órgano que haya dictado el acto que se impugna. En este sentido, el artículo 137 de la misma Ley 176-07 que “contra los actos municipales se podrá interponer recurso de reconsideración de manera potestativa, el cual se dirigirá y resolverá por el órgano que los hubiere dictado,” indicando el artículo 138 que “el plazo para la presentación del recurso será de un mes a contar desde la notificación del mismo al interesado, sin menoscabo de introducir su requerimiento directamente a partir de las instancias y procedimientos establecidos en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.” Agrega el párrafo de este artículo 138 que “el plazo para interponer un recurso de reconsideración por los regidores/as que hubieran votado en contra de un acuerdo se contará desde la fecha de la sesión en que se hubiera votado el mismo.”

C) Contra Actos sobre Aplicación y Efectividad de los Arbitrios Municipales.

El Recurso de Reconsideración debe presentarse por ante el Concejo Municipal del Ayuntamiento que dictó el acto que se impugna. En efecto, el artículo 257 de la Ley No.176-07 dispone que “contra los actos sobre aplicación y efectividad de los arbitrios municipales, y de los restantes ingresos de derechos públicos de los municipios ayuntamientos, tales como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarios, rentas, derechos, multas y sanciones pecuniarias, se podrá formular recurso de reconsideración ante el concejo municipal.”

En su artículo 260 esta Ley No.176-07 agrega que con respecto a la nulidad y revisión de los actos tributarios “corresponderá al concejo municipal la declaración de nulidad de pleno derecho y la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria.”

Se dice que el recurso de reconsideración es potestativo, no solamente porque es el interesado quien decide si recurrir o no, sino también porque el artículo 138 de la Ley 176-07 señala que los interesados pueden recurrir en contra de los actos de los ayuntamientos, pudiendo introducir su requerimiento directamente en la jurisdicción de lo contencioso administrativo, es decir sin agotar el Recurso de Reconsideración.

CAPÍTULO II

Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo

Establece 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 coliden con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación ni con la Constitución o las leyes. Agrega este artículo en su parte final que “corresponde a los tribunales competentes conocer las controversias que surjan en esta materia.”

Por su parte el artículo 10 de la Ley No.176-07 dispone que a los tribunales de justicia les corresponde el control de legalidad de los actos, acuerdos y resoluciones de las administraciones y autoridades municipales. Asimismo, el artículo 138 de esta Ley señala que los interesados pueden recurrir en contra de los actos de los ayuntamientos, pudiendo introducir su requerimiento directamente en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

El artículo 139 del Código Tributario, modificado por el artículo 3 de la Ley No.173-07, del 12 de julio del 2007, de Eficiencia Recaudatoria, dispuso que todo contribuyente, responsable, agente de retención, agente de percepción, agente de información, fuere persona natural o jurídica, investida de un interés legítimo, podrá imponer el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo, en los casos, plazos y formas que establece el Código Tributario, contra las resoluciones de la Administración Tributaria, los actos administrativos violatorios de la Ley Tributaria, y de todo fallo o decisión relativa a la aplicación de los tributos nacionales y municipales administrados por cualquier ente de derecho público, o que en esencia tenga este carácter, que reúna los siguientes requisitos:

a) Que se trate de actos contra los cuales se haya agotado toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los

órganos administradores de impuestos, el cual deberá ser conocido en un plazo no mayor de 90 días, a partir del cual quedará abierto el recurso en el Tribunal Superior Administrativo.

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

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

La Ley No.13-07, del 2007, sobre Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo, hoy Tribunal Superior Administrativo, dispuso lo siguiente:

a) Artículo 1. Párrafo: Extensión de Competencias. El Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo tendrá competencia además para conocer: a) de la responsabilidad patrimonial del Estado, de sus organismos autónomos, del Distrito Nacional, de los municipios que conforman la provincia de Santo Domingo, así como de sus funcionarios, por su inobservancia o incumplimiento de las decisiones emanadas de autoridad judicial competente, que diriman controversias relativas a actos inherentes a sus funciones; b) los actos y disposiciones de las corporaciones profesionales adoptados en el ejercicio de potestades públicas; c) los procedimientos relativos a la expropiación forzosa por causa de utilidad pública o interés social; y d) los casos de vía de hecho administrativa, excepto en materia de libertad individual.

b) Artículo 3. Contencioso Administrativo Municipal. El Juzgado de Primera Instancia en sus atribuciones civiles, con la excepción de los del Distrito Nacional y la Provincia de Santo Domingo, serán competentes para conocer, en instancia única, y conforme al procedimiento contencioso tributario, de las controversias de naturaleza contenciosa Administrativa que surjan entre las personas y los Municipios, entre las que se incluyen las demandas en responsabilidad patrimonial contra el Municipio y sus funcionarios por actos inherentes a sus funciones, con la sola excepción de las originadas con la conducción de vehículos de motor, así como los casos de vía de hecho administrativa incurrido

por el Municipio. Al estatuir sobre estos casos los Juzgados de Primera Instancia aplicarán los principios y normas del Derecho Administrativo y sólo recurrirán de manera excepcional, en ausencia de estos, a los preceptos adecuados de la legislación civil.

A) Competencia.

De acuerdo a lo anterior, cuando surjan controversias entre los particulares y el Ayuntamiento del Distrito Nacional o los Municipios de la Provincia de Santo Domingo, el tribunal competente sería el Tribunal Superior Administrativo. Por el contrario, cuando estas controversias surjan entre particulares y otros ayuntamientos que no sean el del Distrito Nacional o los de la Provincia de Santo Domingo, entonces la competencia sería del Juzgado de Primera Instancia en sus atribuciones civiles, el cual conocería del asunto en instancia única, y conforme al procedimiento contencioso tributario.

B) Recurso de Reconsideración Facultativo.

Con respecto a determinar si en materia municipal el Recurso de Reconsideración es facultativo o no como paso previo para elevar un Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo, nosotros entendemos que al parecer es facultativo, según las siguientes disposiciones:

1) La Ley No.173-07, del 12 de julio del 2007, de Eficiencia Recaudatoria, estableció que era obligatorio el Recurso de Reconsideración.

2) Posteriormente la Ley No.176-07, del 17 de julio del 2007, del Distrito Nacional y los Ayuntamientos, estableció lo siguiente:

a) Artículo 111. Recursos contra Ordenanzas. En contra de las ordenanzas, reglamentos y resoluciones municipales, los interesados podrán interponer de manera potestativa recurso de reconsideración sin perjuicio de las facultades que establece la ley.

b) Artículo 137. Recurso de Reconsideración. Contra los actos municipales se podrá interponer recurso de reconsideración de manera potestativa, el cual se dirigirá y resolverá por el órgano que los hubiere dictado.

c) Artículo 138. Plazo de Presentación. El plazo para la presentación del recurso será de un mes a contar desde la notificación del mismo al interesado, sin menoscabo de introducir su requerimiento directamente a partir de las instancias y procedimientos establecidos en la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Por lo tanto, al ser la Ley No.176-07 posterior a la Ley No.173-07, la Ley No.176-07 es la que debe aplicarse y en consecuencia en materia municipal el Recurso de Reconsideración es optativo, pudiendo el interesado recurrir directamente ante el Tribunal Superior Administrativo.

Por otra parte, el interesado en recurrir debe tener un interés legítimo y directo, es decir recurrir solo aquel que resulte perjudicado o afectado por el acto que se impugna, no un tercero.

Ha sido juzgado que *el Tribunal Superior Administrativo es Competente para conocer de un Recurso Contencioso Tributario contra una Resolución de un Ayuntamiento sobre asuntos Tributarios*, de acuerdo con las disposiciones del Código Tributario y los artículos 1 y 3 de la Ley No.13-07. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.069-2009, de fecha 13 de octubre del 2009)

TÍTULO III

Cobro de los Arbitrios

CAPÍTULO I

Aspectos Generales del Cobro

Señala el artículo 255 de la Ley No.176-07 que es competencia de los ayuntamientos la gestión, recaudación e inspección de sus arbitrios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de otros organismos públicos y de las fórmulas de colaboración con otros municipios. Por su parte, el párrafo único del artículo 271 de la Ley No.176-07 consigna que para el cobro de los tributos y de las cantidades que como ingresos de derecho público deben percibir los ayuntamientos, ostentarán las mismas prerrogativas establecidas legalmente para la administración pública.

En este sentido, el artículo 313 de la Ley prescribe que los ayuntamientos elaborarán los instructivos, normas y documentos indispensables para la gestión de cobros, estableciendo los procedimientos necesarios para la obtención de los ingresos, y disciplinará todo lo concerniente al depósito, a la custodia y a las remesas de los fondos municipales.

Por su parte, el artículo 309 de esta Ley consagra que nadie podrá excusar el pago de una deuda contraída con un ayuntamiento, so pretexto de tener reclamación pendiente contra el mismo, de ser su acreedor reconocido, o de cualquiera otra circunstancia que pueda dar lugar a compensación.

De conformidad con el artículo 11 de la Ley No.176-07 los ayuntamientos tienen plena capacidad jurídica para adquirir, poseer, reivindicar, permutar, gravar o enajenar toda clase de bienes, celebrar contratos, establecer y explotar obras y servicios públicos, obligarse, interponer los recursos establecidos y ejercitar las acciones previstas en las leyes. Así, el numeral 1 del artículo 60 señala que la sindicatura es el

órgano ejecutivo del gobierno municipal cuyo desempeño es realizado por el síndico, a quien corresponden las atribuciones de representar al ayuntamiento y presidir todos los actos públicos organizados por este.

Por otra parte la ley establece el derecho de Preferencia de los Créditos a Favor del Ayuntamiento, al disponer el artículo 312 de la Ley No.176-07 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. Sobre este tema recomendamos ver en esta obra el Privilegio del Crédito Tributario para los impuestos internos nacionales.

CAPÍTULO II

Medidas Cautelares o Conservatorias

I.- Aspectos Generales.

Establece el párrafo del artículo 314 de la Ley No.176-07 que “los juzgados de paz municipales o en su defecto los juzgados de paz ordinarios tendrán competencia; dichos tribunales podrán ordenar las medidas cautelares y conservatorias que se consideren de lugar. El procedimiento que se sigue en el presente caso es el establecido en el Código Tributario Dominicano.”

Como puede observarse se trata de una disposición confusa, no solo por su redacción, sino también por su contenido. En efecto, mientras por un lado señala que los juzgados de paz municipales o en su defecto los juzgados de paz ordinarios son los tribunales competentes para “ordenar las medidas cautelares y conservatorias que se consideren de lugar,” por otro lado consigna que “el procedimiento que se sigue en el presente caso es el establecido en el Código Tributario Dominicano.”

Lo anterior implica una contradicción, pues el párrafo del artículo 81 del Código Tributario establece que para el ejercicio de las medidas cautelares o conservatorias “no se requerirán los procedimientos establecidos en el Derecho Común del otorgamiento del juez competente, sino los procedimientos especiales establecidos en este Código”, es decir que el órgano competente para conocer de estas medidas es el Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria, conforme indica el artículo 85 del Código Tributario, cuando expresa 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.”

En consecuencia, nos encontramos ante una contradicción legal de competencia donde habría que decidir si el órgano competente para conocer sobre medidas cautelares o conservatorias en materia municipal es:

a) El juzgado de paz municipal o en su defecto el juzgado de paz ordinario; o

b) El Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria Municipal, en caso de que exista esta figura a nivel municipal.

No obstante, ya sea que el órgano competente para ordenar medidas cautelares municipales fuere el juzgado de paz municipal o en su defecto el juzgado de paz ordinario, o el Ejecutor Administrativo de la Administración Tributaria Municipal, lo cierto es que en cualquiera de los casos debe seguirse el procedimiento establecido en el Código Tributario, según expresa la parte final del párrafo del artículo 314 de la Ley No.176-07.

II.- Competencia y Procedimiento.

El artículo 3 de la Ley No.13-07, del Tribunal Superior Administrativo, señala que el Juzgado de Primera Instancia en sus atribuciones civiles, con la excepción de los del Distrito Nacional y la Provincia de Santo Domingo, serán competentes para conocer, en instancia única, y conforme al procedimiento contencioso tributario, de las controversias de naturaleza contenciosa administrativa que surjan entre las personas y los Municipios, entre las que se incluyen las demandas en responsabilidad patrimonial contra el Municipio y sus funcionarios por actos inherentes a sus funciones, con la sola excepción de las originadas con la conducción de vehículos de motor, así como los casos de vía de hecho administrativa incurrido por el Municipio. Al estatuir sobre estos casos los Juzgados de Primera Instancia aplicarán los principios y normas del Derecho Administrativo y solo recurrirán de manera excepcional, en ausencia de éstos, a los preceptos adecuados de la legislación civil.

Por su parte, la referida 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, con lo cual se entiende que la Administración Tributaria Municipal no tiene calidad jurídica para decretar sus propias medidas cautelares en contra de sus deudores tributarios, debiendo solicitar la previa y debida autorización del tribunal civil, en estos casos ante el Juez de los Referimientos.

Sin embargo, la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, consagra en su artículo 314, párrafo, que los Juzgados de Paz Municipales o en su defecto los juzgados de paz ordinarios tendrán competencia para ordenar las medidas cautelares y conservatorias que se consideren de lugar. El procedimiento que se sigue en el presente caso es el establecido en el Código Tributario.

En razón de que la Ley No.13-07, del Tribunal Superior Administrativo, fue dictada el 17 de enero del 2007 y promulgada el día 5 de febrero del 2007, y la Ley 176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, fue dictada el 12 de julio del 2007 y promulgada el 17 de julio del 2007, es decir con posterioridad, se entiende que la norma a aplicar es la contenida en la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios.

En consecuencia, en materia de tributos municipales el asunto se encuentra regulado de la siguiente manera:

1) Los ayuntamientos no están facultados para decretar por sí mismos y sin autorización judicial, ninguna medida cautelar o conservatoria en contra de su deudor.

2) Solo los Juzgados de Paz Municipales o en su defecto los Juzgados de Paz Ordinarios donde no exista Juzgado de Paz Municipal, pueden ordenar las medidas cautelares y conservatorias que se consideren de lugar.

3) Los referidos Juzgados de Paz Municipales, al conocer de una solicitud de un ayuntamiento para ordenar medidas cautelares, deben seguir el procedimiento establecido en el Código Tributario para ordenar dichas medidas cautelares. Este procedimiento a seguir es solo para ordenarlas o autorizarlas, no para ejecutar o realizar las medidas conservatorias, las cuales ejecutará el ayuntamiento favorecido con la autorización, conforme establezca el auto dictado por el Juez.

4) No está claro en las leyes determinar dónde puede recurrirse en contra del auto dictado por el Juez de Paz que ordena la adopción de medidas cautelares, si ante el Tribunal Civil de Primera Instancia o si puede existir un Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo, como permite el artículo 90 del Código Tributario para los tributos internos nacionales.

5) Una vez trabada la medida conservatoria la demanda en validez de esa medida debe hacerse, aunque parezca una contradicción, por ante el tribunal de primera instancia, que es el tribunal que debe ser apoderado para conocer del procedimiento de cobro coactivo de los arbitrios municipales, conforme a la Ley No.4453, de fecha 9 de mayo de 1956, sobre Cobro Compulsivo de Impuestos, Derechos, Servicios y arrendamientos. En efecto, esta Ley No.4453 señala en su artículo 1 que "las obligaciones resultantes por concepto de impuestos, derechos, arbitrios, arrendamientos, ventas, mensuras o por cualquier otro concepto, cuyos acreedores sean el Estado, el Distrito, Nacional, los Municipios o los Distritos Municipales, podrán ejecutarse vencido el término en que deberá efectuarse el pago, por cualquier alguacil requerido al efecto, en virtud de ordenanza que dictará el Juez de Primera Instancia."

De acuerdo con la Ley No.4453 de 1956, para que el ayuntamiento pueda proceder a embargar los bienes de su deudor, es condición *sine qua non* que primero le notifique un mandamiento de pago, dándole un plazo de un día franco para que proceda a saldar la deuda. Esta notificación debe ser encabezada por una copia de la ordenanza ejecutoria que hubiere dictado el Juez de Primera Instancia.

En consecuencia, entendemos que el artículo 314 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, no le otorga a los municipios la facultad para adoptar medidas cautelares sin consentimiento judicial, pues en su párrafo dispone que corresponde a los juzgados de paz municipales o en su defecto los juzgados de paz ordinarios la competencia para ordenar las medidas cautelares y conservatorias que se consideren de lugar y que el procedimiento que se sigue en el presente caso es el establecido en el Código Tributario. Lo anterior quiere decir lo siguiente:

a) Que en materia municipal las medidas cautelares solo pueden ser ordenadas por los juzgados de paz.

b) Que “para ordenar las medidas cautelares” los juzgados de paz deben seguir el procedimiento establecido en el Código Tributario.

III.- Ejecutor Administrativo Municipal?

Con respecto a si existe o no un Ejecutor Administrativo con carácter municipal que se encargue de las medidas cautelares y los procedimientos de cobro compulsivo de las deudas tributarias municipales, entendemos que en los municipios no existe esta figura, por las siguientes razones:

1) La Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, no contempla expresamente la figura del Ejecutor Administrativo, que sí existe en el Código Tributario.

2) Como la Ley No.176-07 no permite a los ayuntamientos adoptar por sí mismos medidas cautelares, sino que esta es competencia exclusiva del Juzgado de Paz Municipal, la figura del Ejecutor Administrativo municipal no tendría relevancia para estos fines.

3) En razón de que los municipios no pueden emitir sus propios títulos ejecutorios, como veremos más adelante, la figura del Ejecutor Administrativo municipal tampoco tendría relevancia para estos fines.

En ninguna parte la Ley No.176-07 se refiere al Ejecutor Administrativo como ente encargado del cobro de los arbitrios municipales. En el artículo 157 esta Ley expresa que corresponde al Encargado de Recaudaciones aplicar la legislación tributaria municipal y recaudar los impuestos, arbitrios, derechos, rentas y toda clase de ingresos que corresponda a la municipalidad, así como los ingresos del Estado cuya recaudación este a su cargo por virtud de disposiciones legales.

Sin embargo, en el artículo 307 esta Ley No.176-07 especifica que “la recaudación de todos los ingresos que correspondan al ayuntamiento, así como la de aquellos ingresos correspondientes al Estado que determinen las leyes, está a cargo del tesorero municipal, quien deberá efectuarla en conformidad con las disposiciones legales y bajo la dirección del síndico.”

Ambos artículos 157 y 307 de la Ley No.176-07, dan a entender que en materia de cobro de la deuda tributaria municipal no existe la figura del Ejecutor Administrativo. No obstante, nada impide que

los ayuntamientos nombren o designen un empleado o funcionario al cual le den el nombre de Ejecutor Administrativo, que se encargaría de tramitar ante el Juez de Paz las medidas cautelares y luego iniciar la acción ejecutoria cuando exista un título ejecutorio, pero nunca tendrá el carácter ni las facultades que tiene el Ejecutor Administrativo a que se refiere el Código Tributario.

IV.- Recurso de Casación contra las Medidas Cautelares.

Ya sea que el tribunal competente para conocer sobre la apelación a una medida cautelar ordenada por el Juez de Paz Municipal sea el Tribunal de Primera Instancia o el Tribunal Superior Administrativo, las medidas cautelares dictadas en última instancia son susceptibles de ser recurridas en casación. En efecto, 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. Recordemos, asimismo, que 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.”

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.”

Por lo tanto, al consagrar 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 síntesis, las sentencias definitivas que se dicten con motivo de una medida cautelar municipal solo es recurrible en casación, cuando la misma se recurra en casación conjuntamente con la sentencia que dicte el tribunal en relación con el fondo del asunto litigioso.

CAPÍTULO III

Cobro Coactivo de la Deuda Tributaria Municipal

I.- Cobro Compulsivo de la Deuda.

Consagra el artículo 314 de la Ley No.176-07, refiriéndose al cobro compulsivo de la deuda tributaria municipal, que una vez agotado los plazos estipulados para el pago voluntario de los arbitrios y otras obligaciones económicas, los ayuntamientos podrán perseguir su cobro compulsivo de conformidad con lo establecido en la ley.

En este sentido, la primera parte del párrafo del artículo 314 señala que “los juzgados de paz municipales o en su defecto los juzgados de paz ordinarios tendrán competencia.” Entendemos que al decir lo anterior, esta disposición se refiere a competencia para conocer sobre el cobro compulsivo de una deuda tributaria municipal que sea cierta, líquida y exigible.

Debe notarse, sin embargo, que para el cobro compulsivo de la deuda tributaria municipal la Ley No.176-07 no dice en ninguna parte que el procedimiento a seguir es el establecido en el Código Tributario, de donde entendemos que en estos casos debe seguirse con el procedimiento establecido en el Derecho Común para el cobro de deudas tributarias del Estado, es decir con la Ley No.4453, sobre Cobro Compulsivo de Impuestos, Derechos, Servicios y Arrendamientos.

Sección I

Potestad de Emitir Títulos Ejecutorios

Tal y como se explicó antes en el caso de las medidas cautelares municipales estas solo pueden adoptarse previa autorización judicial del Juez de Paz Municipal, pues los ayuntamientos no tienen potestad para ordenar sus propias medidas conservatorias. A su vez, la Ley No.176-07 no faculta a los ayuntamientos a emitir sus propios títulos ejecutorios o

certificados de deuda, sino que deben seguir los lineamientos de la Ley No.4453, del año 1956, sobre Cobro Compulsivo de Impuestos, Derechos, Servicios y Arrendamientos del Estado. No obstante, sobre este asunto veremos más adelante dos sentencia contradictorias dictadas por ambas Salas del Tribunal Superior Administrativo.

A) Distintos Títulos Ejecutorios.

En el derecho común 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 de deudas efectuados a través de actos notariales, pueden servir como títulos ejecutorios.

No obstante, el artículo 97 del Código Tributario, refiriéndose a los tributos internos nacionales, establece que sin perjuicio de los títulos ejecutorios reconocidos como tales por la Ley Procesal Común o leyes tributarias especiales, también constituye título ejecutorio el Certificado de Deuda emitido por la Administración Tributaria, bajo la firma de funcionario competente, lo cual significa que la Dirección General de Impuestos Internos se encuentra facultada para emitir su propio título ejecutorio para el cobro compulsivo de la deuda, según estudiamos anteriormente.

B) Título Ejecutorio o Certificado de Deuda Municipal.

La Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, no establece una disposición similar al artículo 97 del Código Tributario, en el sentido de que los ayuntamientos están facultados 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) Sentencia.
- b) Reconocimiento Notarial de Deuda.

Ahora bien, sobre la capacidad jurídica de los ayuntamientos para dictar sus propios títulos ejecutorios o Certificados de Deudas, hay opiniones encontradas. Incluso nos encontramos con dos sentencias contradictorias emitidas por el propio Tribunal Superior Administrativo,

aunque por distintas Salas, en las cuales una expresa que no pueden emitir Certificados de Deudas y otra que sí puede. 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.* Considerando, que en cuanto al medio de inadmisión planteado por el Ayuntamiento del Municipio de Boca Chica, sobre la base de que la medida cautelar lo que persigue es la suspensión de la aplicación de la ley que ordena el pago de un impuesto y que conforme al Código Tributario no se pueden suspender las medidas tendentes al cobro de los mismos, cabe destacar que el referido Certificado de Deuda de fecha 4 de junio del 2009, fue expedido por el Ayuntamiento del Municipio de Boca Chica, en virtud de una disposición contenida en el Código Tributario en su artículo 97 y siguientes los cuales solo dan facultad a emitir títulos ejecutorios a la administración tributaria, y en la especie la Ley No.176-07 sólo dispone el uso y aplicación de los procedimientos del Código Tributario; que la referida Ley 176-07 no establece la posibilidad de que los Ayuntamientos dicten “Certificado de Deuda”, de donde el Ayuntamiento no podrá emitir dicho certificado amparado en el Código Tributario, por lo que este tribunal rechaza dicho medio de inadmisión por improcedente y carente de base legal; Considerando, que en cuanto a la solicitud de suspensión provisional del Certificado de Deuda emitido por el Ayuntamiento de Boca Chica en fecha 4 de junio del 2009, es necesario precisar que de permitirse la ejecución del referido certificado de deuda el Ayuntamiento podría embargar las cuentas de la accionante, ya que las intimaciones notificadas por el Ayuntamiento advertían del posible embargo en caso de no obtemperar al pago de los tributos requeridos por el Ayuntamiento; que asimismo se advierte que en la Ley 176-07 no existe disposición que autorice al Ayuntamiento a emitir el citado título ejecutorio, lo cual implica que dicha actuación produciría efectos que podrían impedir la eficacia de la sentencia a intervenir en relación con el fondo del asunto. (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. Considerando, que en el caso de la especie la notificación del Mandamiento de Pago del Certificado de Deuda Fiscal municipal emitido por el Ejecutor Administrativo, implica una velada amenaza a la integridad de los elementos de la red de telecomunicaciones de TD puntos de operación comercial que se encuentran en la demarcación y jurisdicción del Ayuntamiento del Municipio de los Alcarrizos, toda vez que el referido Certificado de Deuda comporta el 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)

Pero no obstante lo dicho por la Primera Sala del Tribunal Superior Administrativo respecto a que los Ayuntamientos están facultados para emitir Certificados de Deudas, entendemos que se trata de una decisión errada, pues el artículo 314 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, no le otorga esta facultad a los municipios. En efecto, lo que establece el párrafo del artículo 314 de la Ley No.176-07 es que los juzgados de paz municipales o en su defecto los juzgados de paz ordinarios tendrán competencia para ordenar las medidas cautelares y conservatorias que se consideren de lugar y que el procedimiento que se sigue en el presente caso es el establecido en el Código Tributario Dominicano. Lo anterior quiere decir lo siguiente:

a) En materia municipal las medidas cautelares solo pueden ser ordenadas por los juzgados de paz.

b) Para “ordenar las medidas cautelares” los juzgados de paz deben seguir el procedimiento establecido en el Código Tributario.

c) En ninguna parte el artículo 314 de la Ley No.176-07 ni ningún otro artículo de esta Ley No.176-07 dice que para el cobro compulsivo de la deuda tributaria municipal debe seguirse con los lineamientos del Código Tributario, de lo cual se colige que no es cierto que el artículo 97 del Código Tributario sea “aplicable a las administraciones municipales en virtud del artículo 314 de de la Ley No.176-07.”

d) Ni el artículo 314 de la Ley No.176-07 ni ningún otro artículo de la misma autoriza a los ayuntamientos a emitir sus propios títulos ejecutorios, como son los Certificados de Deudas.

e) Lo que dice el artículo 314 de la Ley No.176-07, con respecto al cobro compulsivo, es que “una vez agotado los plazos estipulados para el pago voluntario de los arbitrios y otras obligaciones económicas, los ayuntamientos podrán perseguir su cobro compulsivo de conformidad con lo establecido en la ley.” Sin embargo, la Ley No.176-07 en ninguna parte establece cómo ni bajo qué ley debe perseguirse su cobro coactivo.

f) Ante la carencia en la Ley No.176-07 de disposiciones que nos digan cómo debe perseguirse el cobro coactivo de la deuda tributaria municipal, entendemos que es un poco impulsivo decidir que este debe regirse por el Código Tributario, aunque la Ley No.176-07 no lo diga.

g) Debido a lo anterior, entendemos que en los casos de cobro compulsivo de la deuda tributaria municipal el procedimiento a seguir es el contenido en la Ley No.4453, del año 1956, sobre Cobro Compulsivo de Impuestos, Derechos, Servicios y Arrendamientos del Estado, de donde se deduce que los ayuntamientos no tienen facultad legal para emitir sus propios títulos ejecutorios o Certificados de Deuda.

Sección II

Procedimiento de Cobro Compulsivo

Cuando han sido concluidos todos los procedimientos y recursos previstos en las leyes para el pago de los arbitrios municipales, al munícipe no le queda otro camino más que efectuar el pago de dicha deuda. Sin embargo, aún así en muchos casos el contribuyente se niega a pagar voluntariamente sus arbitrios y accesorios, tales como recargos, multas, indemnizaciones y otros. En estos casos el ayuntamiento debe iniciar un procedimiento de cobro coactivo de la deuda tributaria, que garantice la eficacia de la ley.

En el derecho común para que un crédito pueda ser ejecutable requiere de tres condiciones básicas:

a) Que el crédito sea Líquido, es decir que su monto se encuentre exactamente determinado;

b) Que sea Cierto, o sea que sobre su validez no se plantee duda alguna; y

c) Que sea Exigible, esto es que el crédito pueda ser exigido en ese momento por el acreedor. Estas mismas condiciones son también aplicables al campo tributario.

La legislación municipal dominicana, según hemos explicado, optó por no separar el cobro coactivo de la deuda del ámbito del Poder Judicial, exigiendo que los ayuntamientos deban recurrir por ante los órganos judiciales ordinarios para la ejecución forzosa de sus actos y cobro de arbitrios. En efecto, en nuestro país el procedimiento de cobro coactivo de tributos municipales se encuentra establecido de manera general dentro de las acreencias fiscales del Estado, en la Ley No.4453, de fecha 9 de mayo de 1956, denominada Ley sobre Cobro Compulsivo de Impuestos, Derechos, Servicios y Arrendamientos.

Esta Ley señala en su artículo 1, modificada tácitamente por las Leyes Nos.226-06 y 227-06, de Autonomía de la DGA y de la DGII, y por la Ley No.176-07, que las obligaciones resultantes por concepto de impuestos, derechos, arbitrios, arrendamientos, ventas, mensuras o por cualquier otro concepto, cuyos acreedores sean el Estado, el Distrito, Nacional, los Municipios o los Distritos Municipales, podrán ejecutarse vencido el término en que deberá efectuarse el pago, por cualquier alguacil requerido al efecto, en virtud de ordenanza que dictará el Juez de Primera Instancia, a diligencia del Administrador General de Bienes Nacionales, del Tesorero del Consejo Administrativo del Distrito Nacional, de los Municipios o del Tesorero Municipal, según sean fiscales o municipales los impuestos, derechos, arbitrios, arrendamientos, ventas o deudas cuyo cobro se persigue.

En su artículo 2 agrega que “la ordenanza indicada en el artículo anterior constituirá un título ejecutorio, en virtud del cual podrá ser realizado cualquiera de los embargos establecidos por la Ley”. De acuerdo con el Código de Procedimiento Civil estos embargos podrán ser mobiliarios o inmobiliarios, utilizando el mecanismo de embargo ejecutivo, conservatorio o retentivo en manos de terceros.

Como puede observarse, en la legislación dominicana para poder realizar un cobro compulsivo en materia de arbitrios municipales, el

ayuntamiento debe acudir a los tribunales ordinarios, en este caso al Juez de Primera Instancia, a los fines de que este dicte una ordenanza o auto autorizando a ejecutar el acto administrativo contra el sujeto pasivo de la obligación. Para esta ejecución el ayuntamiento deberá valerse de un alguacil. Por lo tanto, en nuestro régimen impositivo la Administración Tributaria Municipal no tiene potestad para ejecutar por sí misma sus propios actos ni emitir títulos ejecutorios.

De acuerdo con la Ley No.4453 de 1956, para que la Administración Tributaria Municipal pueda proceder a embargar los bienes de su deudor, es condición *sine qua non* que primero le notifique un mandamiento de pago a su deudor, dándole un plazo de un día franco para que proceda a saldar la deuda. Esta notificación debe ser encabezada por una copia de la ordenanza ejecutoria que hubiere dictado el Juez de Primera Instancia.

Hay que señalar que la Ley No.4453 solo se refiere a la ejecución de un acto definitivo y no a las medidas cautelares que puede adoptar la Administración Tributaria Municipal, pues las medidas cautelares se rigen por el artículo 314 de la Ley No.176-07, según ya vimos.

Una vez que el embargo ha sido realizado, la Ley No.4453 señala procedimientos distintos para la venta de los bienes, dependiendo si se trata de naturaleza mobiliaria o inmobiliaria. Esta venta se efectúa mediante pública subasta en los mercados públicos o por ante el Juez de Paz. Un aspecto importante que establece esta ley es que en su artículo 21 consagra que "ninguna nulidad de forma o de fondo podrá ser pronunciada en relación con las disposiciones de esta ley y cualquier falta u omisión que a juicio del Juez de Paz lesionara el derecho de defensa, será subsanada por indicaciones de éste mediante simple auto, dictado el mismo día en que se le sometiere la cuestión, sin desnaturalizar ni interrumpir el procedimiento."

Finalmente hay que expresar que la referida Ley No.4453 contempla que los asuntos que ella no haya previsto se regirán por las disposiciones contenidas en el Código de Procedimiento Civil, siempre que fueren compatibles con los procedimientos establecidos en la Ley No.4453, y que son nulos los trasposos de bienes realizados por el deudor, en el período comprendido entre el mandamiento de pago y el embargo.

TÍTULO IV

La Potestad Sancionatoria Municipal

Introducción

Con la Constitución del año 2010 se estableció expresamente la facultad de la Administración Pública para imponer ciertas sanciones, al consignar en su numeral 17 del artículo 40 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.” Esto significa que la Administración Pública, y entre ella la Administración Tributaria, pueda imponer sanciones administrativas o tributarias a los particulares, pero nunca sanciones consistentes en privación de libertad, pues solo los tribunales judiciales pueden imponer este tipo de sanción.

Sin embargo, con respecto a los ayuntamientos surge la duda de si estos pueden o no imponer sanciones administrativas, por las siguientes razones:

a) Es cierto que el artículo 3 de la Ley No.176-07, del Distrito Nacional y los Municipios, señala que el ayuntamiento es una entidad de la administración pública, que tiene independencia en el ejercicio de sus funciones y competencias con las restricciones y limitaciones que establezcan la Constitución, su ley orgánica y las demás leyes, cuentan con patrimonio propio, personalidad jurídica y capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, y, en general el cumplimiento de sus fines en los términos legalmente establecidos.

b) Sin embargo, en la realidad los ayuntamientos o municipios no pertenecen a la Administración Pública central, es decir no son dependientes del Poder Ejecutivo, sino que conforme al artículo 199 de la Constitución el Distrito Nacional, los mismos constituyen la base del sistema político administrativo local y son personas jurídicas de Derecho Público, responsables de sus actuaciones, entendemos que los

municipios carecen de facultad para directa o indirectamente imponer sanciones privativas de libertad.

Lo anterior pone en dudas si los ayuntamientos pueden prevalecerse del numeral 17 del artículo 40 de la Constitución que prescribe 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,” dando a entender que la Administración Pública pueda imponer sanciones administrativas o tributarias a los particulares. Todo dependerá si consideramos a los ayuntamientos como entes de la Administración Pública. En este sentido, surgen las siguientes hipótesis:

1) Si los ayuntamientos son parte de la Administración Pública, entonces sí pueden prevalecerse del numeral 17 del artículo 40 de la Constitución y en consecuencia sí pueden imponer sanciones administrativas o tributarias a los particulares.

2) Si los ayuntamientos no son parte de la Administración Pública, entonces no pueden prevalecerse del numeral 17 del artículo 40 de la Constitución y en consecuencia sí pueden imponer sanciones administrativas o tributarias a los particulares.

3) Si el numeral 17 del artículo 40 de la Constitución se refiere a toda la Administración Pública, ya sea central o local, entonces los ayuntamientos sí pueden imponer sanciones administrativas o tributarias a los particulares.

A nuestro entender, sin embargo, y de acuerdo a la Constitución, los ayuntamientos no son órganos de la Administración Pública Central, sino de la Administración Pública Local y tanto el artículo 40, numeral 17, como los artículos 138 y siguientes de la Constitución, al referirse a la Administración Pública, se refieren a la Administración Pública Central, dependiente del Presidente de la República, y única con facultad legal para imponer sanciones administrativas. No obstante, el asunto no deja de ser controversial. En todos los casos, sin embargo, deben respetarse las normas del debido proceso, conforme establece el artículo 69 de la Constitución.

CAPÍTULO I

Recargos por Mora e Intereses

Señala el artículo 276 de la Ley No.176-07 que en la recaudación de los tributos municipales y de los demás ingresos de derecho público o privado las municipalidades podrán imponer recargos e intereses por concepto de atraso y mora, que serán exigidos en la misma forma, cuantía y de acuerdo a los mismos procedimientos que se establecen para el cobro de los tributos atrasados de la Administración Tributaria Nacional.

A) Recargos por Mora.

La Administración Tributaria Nacional, para la administración y recaudación de los impuestos internos, se basa en el Código Tributario (Ley 11-92), cuyo artículo 252 sanciona la mora o atraso en el pago con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes. En su párrafo II este artículo 252 consagra que la aplicación de 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, lo cual también debe aplicarse a los arbitrios municipales en caso de fiscalización por parte de los ayuntamientos.

Asimismo, el párrafo III de este artículo 252 establece descuentos en los recargos por mora respecto del pronto pago de los impuestos atrasados o resultantes de una fiscalización, lo cual también debe aplicarse a los arbitrios municipales, al señalar que “cuando un contribuyente pagare 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.”

Para un mayor estudio de la infracción de Mora y sus sanciones recomendamos ver en esta misma obra el capítulo referente a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

B) Interés Indemnizatorio.

Con respecto a los intereses indemnizatorios, el artículo 27 del Código Tributario consigna que “sin perjuicio de los recargos o sanciones a que pueda dar lugar, la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del treinta por ciento (30%) por encima de la tasa efectiva de interés fijada por la Junta Monetaria, por cada mes o fracción de mes de mora. Este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación. Se entiende por tasa efectiva de interés, el interés propiamente dicho, más cualquier cargo efectuado por cualquier concepto, que encarezca el costo del dinero.” En la actualidad este interés indemnizatorio asciende a un 1.73% mensual.

Para un mayor estudio del Interés Indemnizatorio recomendamos ver en esta misma obra el capítulo referente a esta sanción en el Título dedicado a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

CAPÍTULO II

Infracciones y Sanciones Municipales

Consagra el artículo 277 de la Ley No.176-07 que en materia de tributos municipales se aplicará el régimen de infracciones y sanciones regulado en el Código Tributario, con las especificaciones que tales disposiciones establezcan en las ordenanzas municipales.

Todas estas infracciones y sanciones consignadas en el Código Tributario fueron estudiadas con amplitud en el Título referente a las Infracciones y Sanciones Tributarias, al cual nos remitimos.

Por otra parte y respecto a los mecanismos procesales de aplicación de sanciones, recordamos que cuando estudiamos los mecanismos procesales para la aplicación de sanciones administrativas señalamos que existen dos mecanismos que se configuran de manera distinta para conocer las infracciones impositivas, que son:

A) Automático.

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

1) Recargos por Mora.

El párrafo único del artículo 69 del Código Tributario 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.” Así, cuando un munícipe no cumple a tiempo con su obligación de pago incurre en

mora y 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 el tributo en el plazo previsto por la Ley, sin que la Administración ni el contribuyente puedan hacer nada para evitarlo. En este sentido, el artículo 252 del Código Tributario dispone que la mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes.

2) Interés Indemnizatorio.

Aunque en el fondo se trata de una forma de compensar por el uso indebido de los arbitrios, el Código Tributario en su artículo 221, numeral 2, los cataloga como una sanción.

El artículo 27 del mismo Código 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 la actualidad el interés indemnizatorio asciende a un 1.73% mensual y se aplica de forma automática.

B) Con Intervención del Interesado.

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

1) Procedimiento llevado a cabo dentro de la propia Administración Tributaria, con características administrativas, cuando se trata de Faltas Tributarias.

2) Procedimiento llevado por ante los Tribunales Ordinarios, cuando se trata de Delitos Tributarios.

Con respecto a las 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 la Administración 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.

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 Fisco, que conoce de las Faltas Tributarias y donde deben respetarse las normas del debido proceso, pues el numeral 10 del artículo 69 de la Constitución es claro al establecer que “las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.”

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, sino por el contrario en una potestad estrictamente regulada. En muchas ocasiones, incluso, la ley consagra procedimientos especiales para la aplicación de sanciones, distintos de los demás procedimientos ordinarios que regulan la tributación, como ocurre en el Código Tributario.

Por su parte, también existen los tribunales penales ordinarios, dentro del Poder Judicial, que conocen de los Delitos Tributarios, conforme al procedimiento establecido en la ley penal común.

Finalmente y sobre el régimen de infracciones y sanciones tributarias contempladas en el Código Tributario recomendamos acudir en esta misma obra a la parte que se refiere a las Infracciones y Sanciones Tributarias.

SÉPTIMA PARTE
La Parafiscalidad

Introducción

El tributo es la prestación exigida por el Estado a los particulares en virtud de su poder de imperio, que sirve para satisfacer los gastos, cargas e inversiones públicas. En este sentido, el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución dispone 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”, de donde se deduce que la finalidad esencial de los tributos es “financiar los gastos e inversiones públicas”, es decir financiar los gastos, cargas y necesidades públicas y a la vez financiar la inversión pública.

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

De acuerdo con lo anterior, las características esenciales de los tributos son las siguientes:

- 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 los gastos, cargas e inversiones públicas; y
- 6) La prestación se exige en virtud de la Constitución y por medio de la ley.

Sin embargo, existen prestaciones obligatorias que el Estado exige a los particulares en virtud de su poder de imperio, destinadas a satisfacer cargas o necesidades públicas específicas y cuyos ingresos no entran al

erario público, sino a un órgano especializado, ya sea público, privado o mixto, que los administra y gasta. Son los llamados ingresos parafiscales. Dentro de estas prestaciones o aportes encontramos las siguientes:

- a) El Instituto Nacional de Formación Técnico Profesional (Infotep).
- b) La Seguridad Social.
- c) Los Fondos de Pensiones.

CAPÍTULO I

Naturaleza Jurídica de la Parafiscalidad

Tal y como se dijo anteriormente, existen prestaciones obligatorias que el Estado exige a los particulares en virtud de su poder de imperio, destinadas a satisfacer cargas o necesidades públicas específicas y cuyos ingresos no entran al erario público, sino a un órgano especializado, ya sea público, privado o mixto, que los administra y gasta. Por tratarse de prestaciones que no van destinadas a engrosar el erario público general de la Nación, sino a ingresar los fondos de órganos especiales que los utiliza en fines específicos, se les denomina ingresos parafiscales.

La naturaleza jurídica de estas prestaciones obligatorias ha sido muy discutida entre los estudiosos del Derecho Tributario, existiendo grandes divergencias entre unos que entienden que se trata de un tributo, en particular una contribución especial, y otros que la consideran como un gasto obligatorio de seguro a favor de los trabajadores. No obstante existen otras exacciones obligatorias que nada tienen que ver con un seguro, como es la capacitación de los trabajadores. Veamos algunas opiniones:

1) *Jaime 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).

2) *Fernando Pérez Royo*, en la obra *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*, afirma que “el sistema de la Seguridad Social corresponde básicamente a este segundo tipo: la financiación de su presupuesto de gastos se realiza fundamentalmente a través de las cuotas de trabajado-

res y empresarios". Posteriormente expresa lo siguiente: "En relación a la determinación de la naturaleza jurídica de las cotizaciones o cuotas de la Seguridad Social, se han distinguido tradicionalmente dos planteamientos: por un lado, el privatista que, aplicando el modelo de seguro, concibe estas cotizaciones como una prima o contraprestación por el aseguramiento de las diversas contingencias; y, por otro, el planteamiento propio del Derecho Público, que entiende que las cotizaciones son prestaciones de carácter público y más concretamente, de naturaleza sustancialmente tributaria. Esta última tesis, la de la naturaleza tributaria de las cotizaciones, es la admitida hoy de forma absolutamente mayoritaria en la doctrina española. Efectivamente, las cotizaciones participan de las notas o caracteres esenciales que distinguen a los tributos: son prestaciones coactivas, impuestas unilateralmente por el Estado y su destino es la financiación de necesidades colectivas. En cuanto a la concreta clasificación dentro de las categorías tributarias, la doctrina ha apuntado diversas soluciones, que recorren prácticamente toda la gama de las figuras de tributación: el impuesto, la tasa, la contribución especial, las exacciones parafiscales. Nosotros consideramos que, atendiendo a la estructura del hecho imponible, las cotizaciones a la seguridad social son catalogables dentro de la categoría de los impuestos. Se trataría de un impuesto especial o afectado. Teniendo en cuenta el régimen jurídico al que se atienen las cotizaciones, régimen distinto del normal o típico de los tributos, las mencionadas cotizaciones deberían ser consideradas exacciones parafiscales, ya que esto es lo que caracteriza a estas exacciones, es decir, el ser prestaciones sustancialmente tributarias, que sin embargo, escapan al régimen típico de los tributos. Ahora bien, sentado esto, hay que indicar que las cotizaciones de Seguridad Social se hallan expresamente excluidas del régimen unitario aplicable al campo de la parafiscalidad. Es decir, se trata de exacciones parafiscales, pero con un propio régimen jurídico, excepcional, no sólo respecto del normal de los tributos, sino también respecto de las restantes exacciones parafiscales."

En lo que respecta a la cotización por accidentes de trabajo, *Pérez Royo* afirma que "el aseguramiento del accidente de trabajo se basa en el principio de capitalización, de manera que las cantidades que satisfacen los sujetos obligados presentan el carácter de una prima de seguro."

3) *Ernesto Flores Zavala*, en *Finanzas Públicas Mexicanas*, afirma lo siguiente: "Si analizamos la obligación del pago de las cuotas del Seguro

Social a cargo de los patrones, a la luz de la definición que examinamos, llegaremos a la conclusión de que esta obligación del pago es un verdadero impuesto porque fue establecido por el Estado, unilateralmente y con carácter obligatorio para todos los que se encuentren dentro de las hipótesis previstas por la ley. Es cierto que el rendimiento de ese gravamen se va a destinar al fin especial del Seguro Social y que la regla general es que los impuestos se destinen a cubrir los gastos generales del Estado, pero es posible, legal y técnicamente, que ciertos gravámenes se destinen a un fin especial, como sucede en el presente caso.”

4) *Héctor Villegas*, en su libro *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, expresa que “se califican de parafiscales las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Este tipo de exacciones ha adquirido modernamente gran importancia, y bajo la denominación de “parafiscales” han aparecido contribuciones destinadas a la previsión social, a cámaras agrícolas, a fondos forestales, centros de cinematografía, bolsas de comercio, centros de estudios, colegios profesionales, etc. o sea, a entidades de tipo social o de regulación económica.” Afirma *Villegas* que en este tipo de exacciones parafiscales se dan generalmente las siguientes características:

a) No se incluye su producto en los presupuestos estatales (de la Nación, Provincias o Municipios);

b) No son recaudadas por los organismos específicamente fiscales del Estado (Dirección General Impositiva, Direcciones Generales de Renta); y

c) No ingresan en las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos.

5) *Dino Jarach*, en su libro *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, afirma que “la primera observación, en un enfoque del problema económico financiero de la incidencia de dichos aportes y contribuciones, consiste en que no hay, en nuestra opinión, diferencia alguna entre algunos y otros, desde el punto de vista económico. Aunque es cierto que los aportes patronales son obligaciones a cargo de los empleadores, mientras que los de los trabajadores son obligaciones a cargo de éstos, bien que el legislador pueda haber establecido para el aporte de los trabajadores una retención en la fuente, es evidente que en ambos casos se trata de gravámenes cuyos hechos imponibles y bases de medición se

hallan determinados por las cláusulas del contrato de trabajo, colectivo y/o individual. El conocimiento por ambas partes contratantes de la existencia del impuesto que afecta el precio de la prestación, hace que se entable la lucha entre ellas para obtener el mejor precio. Esta lucha no tiene en cuenta, porque no es relevante para el regateo del precio, que el contribuyente de derecho sea en un caso el empleador y en el otro el trabajador. Las tratativas giran alrededor del precio o de los precios para ambas partes y ambos impuestos." Agrega luego que "en nuestra opinión, los aportes y contribuciones de seguridad social son impuestos cuya estructura y naturaleza permiten asimilarlos a un impuesto real sobre los sueldos y salarios."

Señala *Jarach*, además, que "en nuestra opinión, los aportes y contribuciones de seguridad social son impuestos cuya estructura y naturaleza permiten asimilarlos a un impuesto real sobre los sueldos y salarios." Agrega más adelante que "nadie discute el carácter coercitivo de las obligaciones del sistema de seguridad social, pero hay autores que las consideran como contribuciones especiales por las relaciones que las vinculan con los beneficios de la seguridad social; otros las consideran como una categoría de obligaciones legales especiales bajo el rótulo de la parafiscalidad. Pero no reconocemos el carácter diferencial de estas obligaciones con respecto a las tributarias, ni tampoco el fundamento específico de las contribuciones especiales, puesto que el sistema de seguridad social es universal y no existe una correlación directa entre aportes y contribuciones y los beneficios de la seguridad social. Además, si se admite esa vinculación directa en lo referente a los aportes de los trabajadores, no se puede reconocerla también con respecto a las contribuciones patronales, las que no corresponden a un beneficio diferencial, sino que más bien se fundan en una solidaridad entre las empresas y los trabajadores, pero como fundamentación genérica y filosófica más que jurídica y económica. El carácter de impuesto, tanto de los aportes de los trabajadores como de las contribuciones patronales implica también su igual naturaleza desde el punto de vista económico."

De nuestra parte entendemos que desde el momento en que existe una prestación o aporte obligatorio sin recibir nada a cambio, estamos en presencia de un tributo. Sin embargo, al no ingresar este aporte al erario público ni ser utilizado por el Estado en la satisfacción de necesidades o inversiones públicas generales, sino que, por el contrario, se trata de aportes que ingresan a un órgano especializado y se invierten en gastos específicos, nos encontramos con ingresos parafiscales.

En el caso del patrono estos aportes obligatorios que constituyen los llamados ingresos parafiscales son verdaderos tributos, en particular contribuciones especiales, pues el patrono se encuentra obligado a realizar un aporte sin recibir nada a cambio. El hecho de que su destino no sea el erario público no le quita a estos aportes el carácter de tributo. Tampoco pueden ser considerados como parte del salario de los trabajadores, pues la ley así lo dice, no siendo tomados en cuenta al momento del pago de prestaciones laborales por desahucio, tales como preaviso y cesantía. En el caso de los trabajadores, sin embargo, el aporte que estos realizan sí podría ser considerado como un aporte a un seguro o formación, pues al pagarlo estos reciben un beneficio personal y directo, ya sea de salud, pensión, capacitación y otros.

Con respecto a los aportes a la Seguridad Social el concepto de si es un seguro o un tributo guarda estrecha relación, según nuestro criterio, con la forma de pago.

1) Si de su propio peculio el patrono le paga al trabajador un Seguro Privado, distinto a la seguridad social, entonces ese seguro es parte de su salario, conforme a la ley dominicana. Siendo así, el pago a la entidad aseguradora, aunque lo haga directamente el patrono, no sería un tributo, sino un seguro que es pagado con parte del salario del trabajador. Recordemos que el artículo 192 del Código de Trabajo, al definir el salario, señala que este se integra “por cualquiera otro beneficio que obtenga por su trabajo.” En estos casos el pago del seguro, al considerarse como parte del salario del trabajador, presenta las siguientes características:

a) Debe ser tomado en cuenta para el cálculo de las prestaciones laborales del empleado.

b) El pago que realiza el patrono es deducible como gasto de su Impuesto sobre la Renta.

c) Si el pago del seguro es solo para uno o varios empleados y no para todos, ese pago es considerado como una retribución complementaria a los fines del artículo 318 del Código Tributario y como tal sujeto a ese impuesto.

2) Cuando se trata de un pago a la Seguridad Social, el asunto dependerá entonces de determinar si ese pago es o no parte del salario del empleado. Veamos:

a) Si el pago a la seguridad social que hace el patrono en beneficio de su empleado es hecho con dinero que le pertenece a su empleado, es decir reteniéndole una parte de su salario, entonces sería un seguro y no un tributo, pues la seguridad social se estaría pagando o financiando solo con dinero del trabajador, ya sea para pensión, salud o seguridad.

b) Si el pago a la seguridad social no sale del salario del trabajador, sino del patrono, y ese dinero que paga el patrono a la seguridad social no puede computarse como parte del salario del empleado, ese pago que hace el patrono es un tributo, pues el patrono no recibe ningún beneficio directo por ese pago.

c) Si el pago a la seguridad social es realizado entre el patrono y el empleado, donde el patrono pone una parte de su propio peculio y retiene otra parte del salario del trabajador, entonces estamos en presencia de un tributo para el patrono y de un seguro para el empleado.

En consecuencia, desde el momento en que es obligatorio para el patrono pagarle un seguro social a su empleado sin que el mismo le rinda a cambio un beneficio directo al patrono y además que parte o todo de ese pago no forme parte del salario del trabajador, ese pago que realiza el patrono constituye para él un tributo de contribución de seguridad social.

De manera similar se pronuncia *Villegas* cuando expresa que “pareciera que la posición más razonable es establecer una clara diferencia según que el aporte sea pagado, o no, por quienes obtienen beneficios de los organismos de seguridad y previsión social. Para quienes obtienen beneficios de dichas entidades (obreros, empleados, profesionales, trabajadores independientes, etc.) sus aportes de seguridad social tienen todas las características de las contribuciones especiales. En cambio, para aquellos que aportan sin que con respecto a ellos se singularice en forma directa una actividad estatal vinculante ni un beneficio específico (p.ej. empleadores particulares con respecto a las cajas que otorgan beneficios sociales a sus empleados), tal aporte asume el carácter de un verdadero impuesto parecido al impuesto a las nóminas estadounidense, o sea proporcional a la totalidad de remuneraciones pagadas a los subordinados encuadrados en el régimen de seguridad social.” (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario).

CAPÍTULO II

El Infotep

La Ley No.116, de fecha 16 de enero de 1980, creó el Instituto Nacional de Formación Técnico Profesional (Infotep), el cual es una organización autónoma, de carácter no lucrativo y patrimonio propio, encargado de regir el sistema de capacitación, perfeccionamiento, especialización y reconversión de los trabajadores. Está investido de personalidad jurídica, con todos los atributos inherentes a tal calidad. Se crea, básicamente, a fin de que imparta a los jóvenes y adultos educación para el trabajo utilitario, concentrando sus esfuerzos en preparar mano de obra.

Dispone el artículo 24 de la Ley No.116 que el Infotep se financiará de la manera siguiente:

a) El 1% que sobre el monto total de las planillas de sueldos o salarios fijos que paguen mensualmente las empresas y entidades privadas de los sectores económicos del país, así como, las entidades privadas, públicas, mixtas, autónomas o descentralizadas que realicen actividades con fines lucrativos.

b) El $\frac{1}{2}\%$ a cargo de los trabajadores de las mismas empresas y entidades, deducible de las utilidades y bonificaciones, que será retenido por los empleadores e ingresado conjuntamente con la cuota empresarial una vez al año.

c) La asignación del Estado, que deberá fijar en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos de la Nación.

d) La renta de sus bienes y los ingresos provenientes del pago por cursos ofrecidos o servicios prestados que especialmente se le contraten, y la producción utilitaria que en su propio beneficio realice el Instituto.

e) El producto de las multas o recargos autorizados por el artículo 27, que se impongan en los casos de omisión o mora en el pago de los aportes establecidos por esta Ley. Este artículo 27 consagra que las

violaciones a esta Ley serán castigadas con una multa de RD\$300.00 a RD\$2,000.00 o con prisión de 1 mes a 6 meses y 1 día cuando el patrono omite hacer el pago del aporte, ambas penas a la vez.

Sin embargo, entendemos que los montos de las multas antes indicadas están sujetos a la Ley No.12-07, del año 2007, que actualiza el valor de las mismas. En efecto, el artículo 1 de esta Ley dispone que se establece que las multas o sanciones pecuniarias para las diferentes infracciones, sean crímenes o delitos, cuya cuantía sea menor a la tercera parte del salario mínimo del sector público, en lo adelante se eleven a dicho monto, consignando en el artículo 2 que las multas o sanciones pecuniarias para los casos de contravenciones, serán establecidas por el tribunal competente en el monto comprendido entre la quinta y tercera parte del salario mínimo del sector público.

De conformidad con el artículo 25 de la Ley No.116, todos los aportantes al Infotep entregarán su aporte cada mes en dinero efectivo o cheque certificado, dentro de los primeros 10 días de vencido el mes a que corresponda, en las Colecturías de Impuestos Internos a consignación del Infotep, quien remitirá mensualmente al Infotep los valores recibidos por este concepto y este a su vez lo depositará en una cuenta en el Banco de Reservas. Los Colectores de Impuestos Internos informarán al Infotep dentro de los 10 primeros días de cada mes, de los ingresos que por este concepto hayan recaudado, anexando copias de los recibos que al efecto se hubiesen expedido.

El Infotep expedirá a las empresas y entidades que realicen los aportes establecidos en esta Ley un comprobante de pago, que debe corresponderse con el recibo expedido por la Colecturía de Impuestos Internos, a los fines de las deducciones por los aportes realizados durante la respectiva vigencia fiscal.

Como puede observarse, el sector privado del país debe hacer una contribución mensual al Infotep, consistente en lo siguiente:

- 1) Aportes de Empresas y Entidades.

El 1% del monto total de las planillas de sueldos o salarios fijos que paguen mensualmente a sus empleados.

2) Aportes de los Trabajadores.

El $\frac{1}{2}$ % de su sueldo o salario, deducible de las utilidades y bonificaciones, el cual debe ser retenido por los empleadores e ingresado conjuntamente con la cuota empresarial una vez al año.

CAPÍTULO III

El Régimen de la Seguridad Social

Sección I

Instituto Dominicano de Seguros Sociales

La Ley No.1896, del 30 de agosto de 1948, establecía un seguro social obligatorio a favor de los obreros, empleados y trabajadores a domicilio, domésticos u ocasionales, con excepción de los empleados públicos. Sin embargo, la Ley No.85-01, que crea el Sistema Dominicano de Seguridad Social, que estudiaremos más adelante, en su artículo 209 derogó la Ley 385, sobre Seguros contra Accidentes de Trabajo y modificó la Ley 1896, sobre Seguros Sociales, en todo lo relativo al ejercicio de las funciones de dirección, regulación, financiamiento y supervisión, con lo cual el seguro social ha quedado prácticamente inoperante.

En efecto, de conformidad con el artículo 164 de la Ley 87-01 que crea el Sistema Dominicano de Seguridad Social al IDSS sólo le restan las funciones de prestación de servicios, pues las funciones de dirección, regulación y financiamiento las tiene el Consejo Nacional de la Seguridad Social. Este artículo 164 consagró que “el actual Instituto Dominicano de Seguros Sociales (IDSS) conservará su personería jurídica, patrimonio, carácter público y tripartito y se transformará en una entidad administradora de riesgos y proveedora de servicios de salud y riesgos laborales, sin las funciones de dirección, regulación y financiamiento, las cuales serán de la exclusiva responsabilidad del Estado a través del Consejo Nacional de Seguridad Social (CNSS).”

La Ley No.1896, sobre Seguro Social, establecía que el Seguro Social era administrado por el Instituto Dominicano de Seguros Sociales (IDSS) y se financiaba de la siguiente manera:

a) Con la contribución del Estado y las cotizaciones de los patronos y de los asegurados;

b) Con los intereses de los capitales y reservas así como con los beneficios de las inversiones de estos; y,

c) Con las multas impuestas por las infracciones a la presente Ley, a la Ley No.385, sobre Accidentes del Trabajo, de fecha 11 de noviembre de 1932, y las leyes sobre Trabajo.

La contribución y las cotizaciones al Seguro Social eran las siguientes: 7% los patronos y 2 ½% los empleados. El Estado Dominicano contribuía con el 2 ½% de los salarios de los cotizantes cuya contribución se consignaba anualmente en el Presupuesto y Ley de Gastos Públicos de la Nación.

Sección II

El Sistema Dominicano de la Seguridad Social

I.- Definición.

De conformidad con el artículo 1 de la Ley No.87-01, que establece en la República Dominicana el Sistema de la Seguridad Social, esta ley tiene por objeto establecer este Sistema en el marco de la Constitución, para regularla y desarrollar los derechos y deberes recíprocos del Estado y de los ciudadanos en lo concerniente al financiamiento para la protección de la población contra los riesgos de vejez, discapacidad, cesantía por edad avanzada, sobrevivencia, enfermedad, maternidad, infancia y riesgos laborales. El Sistema Dominicano de Seguridad Social (SDSS) comprende a todas las instituciones públicas, privadas y mixtas que realizan actividades principales o complementarias de seguridad social, a los recursos físicos y humanos, así como las normas y procedimientos que los rigen.

El artículo 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina define la contribución de seguridad social como la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.

II.- La Seguridad Social en la República Dominicana.

La Ley No.87-01, promulgada el 9 de mayo del 2001, establece en la República Dominicana el Sistema de la Seguridad Social, en el cual deben estar registrados todos los empleados.

A) Régimen Contributivo.

1) Aporte del Patrono.

De conformidad con el artículo 14 de la Ley No.87-01 el empleador contribuirá al financiamiento del Régimen Contributivo, tanto para el Seguro de Vejez, Discapacidad y Supervivencia como para el Seguro Familiar de Salud, con el 70% del costo total.

2) Aporte del Trabajador.

El artículo 14 de la Ley No.87-01 dispone que el trabajador contribuya al financiamiento del Régimen Contributivo, tanto para el Seguro de Vejez, Discapacidad y Supervivencia como para el Seguro Familiar de Salud, con el 30% del costo total.

A los fines de definir el término "salario", el artículo 17 de esta Ley No.87-01 establece que para los trabajadores dependientes el salario cotizante es el que se define en el artículo 192 del Código de Trabajo, el cual define el salario como "la retribución que el empleador debe pagar al trabajador como compensación del trabajo realizado. El salario se integra por el dinero en efectivo que debe ser pagado por hora, por día, por semana, por quincena o por mes al trabajador, y por cualquiera otro beneficio que obtenga por su trabajo."

B) Seguro Familiar de Salud.

Expresa el artículo 140 de la Ley No.87-01 que el Seguro Familiar de Salud (SFS) del Régimen Contributivo se fundamenta en un régimen financiero de reparto simple, basado en una cotización total del 10% del salario cotizante: un 3% a cargo del afiliado y un 7% del empleador.

C) Riesgos Laborales.

El artículo 14 de la Ley No.87-01 dispone que el costo del seguro de Riesgos Laborales es cubierto en un 100% por el empleador. En la actualidad equivale al 1.20% del salario del empleado.

D) Fondo de Solidaridad Social.

Señala la parte final del artículo 14 de la Ley No.87-01 que “el empleador aportará el 0.4% del salario cotizante para cubrir el Fondo de Solidaridad Social del sistema previsional.”

E) Financiación, Retención y Pago de los Aportes.

1) Régimen Contributivo, Vejez, Discapacidad y Supervivencia.

El artículo 56 de la Ley No.87-01 establece normas sobre el Costo y Financiamiento del Régimen Contributivo:

El Seguro de Vejez, Discapacidad y Supervivencia del Régimen Contributivo se financiará con una cotización total del diez por ciento (10%) del salario cotizante, distribuida así:

a) Un ocho punto cero por ciento (8.0%) destinado a la cuenta personal;

b) Un máximo de uno punto cero por ciento (1.0%) para cubrir el Seguro de Vida del afiliado;

c) Un cero punto cuatro por ciento (0.4%) destinado al Fondo de Solidaridad Social;

d) Un cero punto cinco por ciento (0.5%) para la comisión básica por la Administración de Fondos de Pensiones del Afiliado;

e) Un cero punto uno por ciento (0.1%) para financiar las operaciones de la Superintendencia de Pensiones.

Las aportaciones para cubrir este costo serán como siguen:

a) Un dos punto ochenta y ocho por ciento (2.88%) a cargo del afiliado;

b) Un siete punto doce por ciento (7.12%) a cargo del empleador.

2) Seguro Familiar de Salud.

De acuerdo con el artículo 140 de la Ley No.87-01, el Seguro Familiar de Salud (SFS) del Régimen Contributivo se fundamenta en un régimen financiero de reparto simple, basado en una cotización total del diez por ciento (10%) del salario cotizable: un tres por ciento (3.0%) a cargo del afiliado y un siete por ciento (7.0%) del empleador, distribuido en las siguientes partidas como sigue:

- a) Un nueve punto cuarenta y tres por ciento (9.43%) para el cuidado de la salud de las personas;
- b) Un cero punto diez por ciento (0.10%) para cubrir las Estancias Infantiles;
- c) Un cero punto cuarenta por ciento (0.40%) destinado al pago de subsidios;
- d) Un cero punto siete por ciento (0.07%) para las operaciones de la Superintendencia de Salud y Riesgos Laborales.

3) Seguro de Riesgos Laborales.

El seguro de riesgos laborales es pagado exclusivamente por el empleador o patrono. Según el artículo 199 de la Ley No.87-01 el Costo y Financiamiento del Seguro de Riesgos Laborales será financiado con una contribución promedio del uno punto dos por ciento (1.2%) del salario cotizable, a cargo exclusivo del empleador. El aporte total del empleador tendrá dos componentes:

- a) Una cuota básica fija del uno por ciento (1%), de aplicación uniforme a todos los empleadores; y
- b) Una cuota adicional variable de hasta cero punto seis por ciento (0.6%), establecida en función de la rama de actividad y del riesgo de cada empresa. En ambos casos, dichos porcentajes se aplicarán sobre el monto del salario cotizable.

El pago de los aportes a la Seguridad Social debe ser hecho por los empleadores a más tardar dentro de los primeros 3 días hábiles de cada mes, en la Tesorería de la Seguridad Social, de conformidad con el artículo 16 de la Ley No.87-01.

Sección III

Tabla Actual de Cotizaciones

Contribuciones	Empleado	Patrono
Seguridad Social (Pensiones)	2.87%	7.10%
Seguridad Social (Salud)	3.04%	7.09%
Infotep (Capacitación)	0.50%	1.00%
Seguridad Social (Riesgos Laborales)	–	1.20%
Total	6.41%	16.39%

III.- Sanciones y Cobro Compulsivo.

A) Si es un Tributo.

Si partimos de la idea de que los aportes a la Seguridad Social son tributos, entonces tendríamos que admitir que tanto el régimen de infracciones y sanciones como el procedimiento de cobro compulsivo de la deuda se deben regir por el Código Tributario, lo que implicaría:

1) Que en caso de mora o atraso en el pago se aplicaría una sanción pecuniaria de recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes, conforme al artículo 252 del Código Tributario, más un interés mensual del 1.73%, conforme al artículo 27 del mismo Código.

2) El crédito de la TSS, además de gozar del derecho de privilegio consignado en el artículo 28 del Código Tributario, también disfrutaría del procedimiento de cobro compulsivo administrativo establecido en este Código, tanto para las medidas cautelares como para las vías de ejecución.

B) Si es Pago de Seguro.

Si consideramos que el aporte a la Seguridad Social no es un tributo, sino el pago de un seguro o pensión, entonces tendríamos que

determinar si se trata de un aporte o pago de naturaleza pública estatal o privada.

1) Si es de naturaleza pública estatal, entonces el crédito goza de los privilegios de los créditos públicos no tributarios y su cobro compulsivo tendrá que seguir el procedimiento consignado en la Ley No.4453, del año 1956, sobre Cobro Compulsivo de Impuestos, Derechos, Servicios y Arrendamientos del Estado.

2) Si es de naturaleza privada, el cobro compulsivo tendría que hacerse en base al procedimiento civil ordinario, de carácter judicial, consignado en el Código de Procedimiento Civil.

C) Normas Propias.

Para evitar los conflictos de jurisdicción que podrían desprenderse a los análisis anteriores, el régimen de la Seguridad Social dominicana estableció sus propias normativas, disponiendo lo siguiente:

1) Su propio régimen de infracciones y sanciones, en los artículos del 180 al 184 y 204 de la Ley No.87-01, sobre el Sistema Dominicano de Seguridad Social, que incluye sanciones de recargos e intereses, multa y prisión correccional de 30 días a 1 año.

2) Sus propias normas sobre el Cobro Compulsivo de la deuda, en el artículo 4, párrafo I, de la Ley No.177-09, del año 2009, que establece que "la Tesorería de la Seguridad Social (TSS) podrá intervenir ante el Juzgado de Paz apoderado, a los fines de requerir, que además de las condenaciones penales que se pronuncien contra el empleador, previstas en los artículos 720 y 721 del Código de Trabajo, se le condene al pago de los montos determinados por dicha institución por las cotizaciones pendientes de pago correspondientes a los trabajadores no inscritos o por las deudas vencidas y no pagadas."

CAPÍTULO IV

Los Fondos de Pensiones

Establece el artículo 41 de la Ley No.87-01, que crea el Sistema Dominicano de Seguridad Social, que “los fondos de pensiones creados mediante leyes específicas o planes corporativos podrán continuar operando, siempre que cumplan con los requisitos establecidos por la presente ley y sus normas complementarias, en especial:

a) Que las cotizaciones sean iguales o superiores a las que establece la presente ley;

b) Que la proporción destinada a la cuenta personal sea acumulada en cuentas individuales exclusivas de los afiliados;

c) Que los fondos de pensión sean invertidos y obtengan la rentabilidad real mínima;

d) Que se incluya un seguro de vida y discapacidad con las prestaciones estipuladas en la presente ley y sus normas complementarias;

e) Que sean regulados, monitoreados y supervisados por la Superintendencia de Pensiones;

f) Que prevean el traspaso de la cuenta personal a la AFP seleccionada en caso de que el afiliado cese en el empleo; y

g) Que inviertan sus activos de acuerdo a la presente ley y sus normas complementarias.

De conformidad con los artículos 41, literal e), y 108, literal i), de la Ley No.87-01, que establece el Sistema Dominicano de Seguridad Social, corresponde a la Superintendencia de Pensiones regular, controlar y supervisar los fondos y cajas de pensiones existentes. En esta virtud, en fecha 11 de noviembre del 2002 la referida Superintendencia emitió su Resolución No.14-02, sobre Registro de Planes de Pensiones, exigiendo a los Fondos de Pensiones registrarse en esa entidad en un plazo de 45 días

a contar de esa fecha, pudiendo mantenerse como tales, transformarse en Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP) o disolverse.

Los fondos de pensiones pueden ser de dos tipos distintos, dependiendo del plan de pensiones que los regule:

1) Planes de Pensiones Específicos.

Creados al amparo de la Ley No.520 de 1920, actual 122-05, de Asociaciones No Lucrativas, y No.772 de 1978, que declara de interés Nacional la Institución de planes, retiro, jubilaciones, pensiones y seguros, en las empresas periodísticas y en todos los medios de comunicación del país.

2) Planes de Pensiones Especiales.

Están constituidos por aquellos planes de pensiones sectoriales, entre los cuales se citan los siguientes:

a) Fondo de Pensiones de los Obreros de la Construcción, regulado por la Ley No.6-86, de fecha 4 de marzo de 1986.

b) Fondo de Pensiones de los Trabajadores Hoteleros y Gastronómicos, regulado por la Ley No.250-84, de fecha 27 de noviembre de 1984.

c) Fondo de Pensiones de los Trabajadores Metalmeccánicos de la Industria Metalúrgica y Minera, regulado por la Ley No.374-98, de fecha 24 de julio de 1998.

d) Caja de Pensiones y Jubilaciones para los Choferes, regulado por la Ley No.547-70, de fecha 12 de enero de 1970.

e) Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Portuarios, regulado por la Ley No.146, de fecha 22 de junio de 1983.

Sección I

Fondo de Pensiones de los Obreros de la Construcción

La Ley No.6-86, de fecha 4 de marzo de 1986, creó el Fondo de Pensiones y Jubilaciones para los Trabajadores Sindicalizados de

la Construcción y para solventarlo instituyó un aporte de la forma siguiente:

1) Ambito de Aplicación del Impuesto.

El impuesto consignado en esta Ley se aplica a toda construcción, reparación, remodelación o ampliación de construcciones cuyo costo exceda de los RD\$2,000.00, calculados por el departamento correspondiente del Ministerio de Obras Públicas y Comunicaciones, incluidas las obras del Estado Dominicano.

2) Aporte del Constructor.

El artículo 1 de esta Ley expresa que se establece la especialización del 1% sobre el valor de todas las obras construidas en el territorio nacional, incluyendo las del Estado, para la creación del Fondo Común de Servicios Sociales, Pensiones y Jubilaciones a los Trabajadores Sindicalizados del Area de la Construcción y todas sus ramas afines.

3) Aporte del Trabajador.

En su artículo 2 esta Ley establece el deber de retener el 1% a los trabajadores del pago de cada obra que se realice para acumularlo a la causa y objetivo de la ley.

4) Pago del Impuesto.

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley, la Dirección General de Impuestos Internos y sus oficinas en todo el país tendrán a cargo la recolección de estos fondos, los cuales serán enviados al banco que fuere, a la cuenta especial creada para estos fines. El envío se hará dentro de los primeros 20 días de cada mes.

5) Destino del Aporte.

En cuanto al destino de dicho aporte, la indicada Ley No.6-86 consagró en su artículo 8 que "los valores acumulados por concepto de esta ley serán distribuidos en un 50% para los servicios sociales de las organizaciones y sus miembros y un 50% para las pensiones

y jubilaciones.” Asimismo, en su artículo 11 dispuso que todas las federaciones, sindicatos y trabajadores del área de la construcción y afines disfrutarán de los mismos derechos y los recursos que se acumulen por concepto de esta ley serán para uso exclusivo de esta clase.

Sección II

Fondo de Pensiones de los Trabajadores Hoteleros y Gastronómicos

La Ley No.250-84, de fecha 27 de noviembre de 1984, crea el Fondo de Bienestar Social a favor de los Trabajadores Hoteleros y Gastronómicos. Con la entrada en vigencia de la Ley No.87-01, sobre Seguridad Social, este Fondo se disolvió, No obstante, presentamos a continuación los que eran los aspectos preponderante de este Fondo.

1) Ambito de Aplicación.

En su artículo 1 esta ley abarca y se aplica a los dueños, encargados, administradores de Hoteles, Bares, Restaurantes, Cafeterías, Clubes nocturnos, Boites y todo tipo de negocio comercial de esta índole.

2) Aporte de la Empresa.

Los dueños de estos establecimientos deberán destinar el 1%, de acuerdo al monto de la nómina de su establecimiento, suma que será pagada por los patronos al Fondo de Bienestar Social a favor de los trabajadores hoteleros y gastronómicos de todo el país. Agrega que la retención de estos fondos nunca serán transferidos a las cuentas del consumidor.

3) Aporte del Trabajador.

Por su parte, en su artículo 2 esta Ley consagra que también se establece la retención de un centavo (RD\$0.01) de cada peso del salario devengado por estos trabajadores en todo el país, para acumularlo al fondo destinado a los servicios sociales, pensiones y jubilaciones de los servidores hoteleros y gastronómicos de todo el país a solicitud de los sindicatos.

4) Pago del Impuesto.

De conformidad con el artículo 8 de la Ley No.250-84, los aportes al Fondo de Bienestar Social se harán cada mes en dinero efectivo o cheque certificado, dentro de los primeros 10 días de vencido el mes a que corresponda, en las Colecturías de Impuestos Internos, a consignación del Fondo. El Tesorero Nacional remitirá mensualmente al Fondo los valores recibidos en virtud de esta Ley y este a su vez los depositará en la cuenta que abrirá en un Banco del Estado. Los Colectores de Impuestos Internos informarán al Fondo en los primeros 10 días de cada mes, el monto de los ingresos obtenidos por dicho concepto, anexándole copias de los recibos de pago expedidos en cada caso.

5) Destino del Impuesto.

El producto de este impuesto se dividirá en partes de 60% a los servicios sociales y 40% para las pensiones y jubilaciones de los servidores del área hotelera y gastronómica. El capital acumulado de esta manera no podrá ser transferido total ni parcialmente a ninguna cuenta que no sea la establecida.

Sección III

Fondo de Pensiones de los Trabajadores Metalmeccánicos de la Industria Metalúrgica y Minera

La Ley No.374-98, de fecha 24 de julio de 1998, estableció el Fondo de Pensiones de los Trabajadores Metalmeccánicos de la Industria Metalúrgica y Minera, consagrando en su artículo 1 que se crea una entidad de derecho público con personería jurídica, con facultad para demandar y ser demandada, sin fines de lucro, con autonomía económica y administrativa denominada "Fondo Nacional de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Metalmeccánicos, de la Industria Metalúrgica y Minera", la cual tendrá como fin principal garantizar la protección y el bienestar social de este sector laboral.

1) Especialización.

Expresa el artículo 6 de esta Ley que la especialización y retención por parte de las empresas del ½ % establecido por esta ley se aplicará a

todas las minas e industrias metalmecánicas y afines y a los trabajadores que la conforman en sus diferentes áreas y dimensiones. Sobre este particular, mediante sentencia de la Suprema Corte de Justicia se aclaró que la Ley No.374-98 *solo se aplica a las Empresas de Extracción y Procesamiento de Metales y a las que fabrican productos y materiales Derivados de Estos*, señalando que “es criterio de la Suprema Corte de Justicia, que a las empresas a las que se les aplica la Ley No.374-98, son aquellas que se dedican a la extracción y procesamiento de metales, así como la que fabrican productos y materiales afines derivados de éstos, y que conforman la llamada industria metalúrgica, metalmecánica y minera.” (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.135)

2) Aporte de la Empresa.

El artículo 2 de esta Ley dispone que se establece la especialización de un $\frac{1}{2}$ % de cada peso bruto (RD\$1.00) producido y facturado por las minas e industrias metalmecánicas fabricantes de productos y materiales afines, para la sustentación de los servicios sociales, pensiones y jubilaciones de todos los trabajadores sindicalizados de este renglón laboral en la República Dominicana. Este porcentaje será pagado por la empresa de que se trate o por su representante, el cual recibirá a cambio un documento comprobatorio de que ha cumplido fielmente con la presente ley.

3) Aporte del Trabajador.

En su artículo 3 esta Ley señala que se establece la retención de un $\frac{1}{2}$ % de los salarios que devengan los trabajadores del área minera, metalmecánica y metalúrgica para los fines contemplados en esta ley, agregando en su artículo 4 que esta retención del $\frac{1}{2}$ % se producirá cada vez que se efectúen pagos a dichos trabajadores y la responsabilidad de producir dicha retención estará a cargo de los propietarios de las empresas de que se trate y/o de sus representantes.

4) Pago del Impuesto.

Señala el artículo 5 de esta Ley que la Dirección General de Impuestos Internos y sus oficinas en todo el país o en su defecto, las tesorerías municipales, tendrán a su cargo la recepción de los fondos

generados por la aplicación de esta ley, las cuales enviarán estos fondos inmediatamente a la Tesorería Nacional. A más tardar, el día 20 de cada mes la Tesorería Nacional preparará un cheque a nombre del Fondo Nacional de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Metalmeccánicos, de la Industria Metalúrgica y Minera, por el monto total de la recaudación del mes anterior, el cual será depositado en una cuenta corriente de dicha entidad, bajo la supervisión de la Contraloría General de la República.

Sección IV

Caja de Pensiones y Jubilaciones para los Choferes

La Ley No.547-70, de fecha 12 de enero de 1970, estableció la Caja de Pensiones y Jubilaciones para los Choferes, la cual tiene personalidad jurídica y patrimonio propio y fue creada para otorgar beneficios a todos los choferes de vehículos públicos o privados, ya sean propietarios o no de los mismos, que pertenezcan a las diferentes asociaciones o sindicatos de choferes existentes en el país, en los casos siguientes:

a) Que hubieran cumplirlo 60 años de edad y que hayan prestado servicios como choferes por 25 años o más en conjunto;

b) Que sin tener la edad ni el tiempo de servicios señalado anteriormente, pero sin más de 5 años de servicios, demuestren por medio de certificados suscritos por una junta de médicos designados al efecto por el Consejo de Administración, que sufren de invalidez física o de una seria enfermedad o impedimento orgánico que los incapacitan para el trabajo productivo; y

c) Estar al día en el pago de sus cuotas con la asociación en que se encuentren afiliados.

De conformidad con el artículo 6 de esta Ley, la Caja de Pensiones y Jubilaciones para Choferes se nutrirá de las siguientes fuentes:

1) Un impuesto adicional a los ya existentes, que se crea por la presente ley, de RD\$2.00 a las placas públicas, el cual será recaudado juntamente con el pago semestral o anual de las mismas. El Tesorero Nacional remitirá mensualmente a la Caja de Pensiones y Jubilaciones para Choferes los valores recaudados por este concepto;

2) Un 2% de las entradas brutas de las asociaciones, cooperativas de transporte, y sindicatos de chóferes que existen en el país, debidamente incorporados o registrados. (Modificado mediante Ley No.72-96 del 21 de septiembre del año 1993).

3) De acuerdo con su artículo 12, anualmente se consignará en el presupuesto de Ingresos y Ley de Gastos Públicos una partida no menor de RD\$250,000.00, destinada a engrosar los fondos de la Caja de Pensiones y Jubilaciones para Chóferes. (Modificado mediante Ley No.72-96 del 21 de septiembre del año 1993).

Sección V

Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Portuarios

La Ley No.146, de fecha 22 de junio de 1983, creó el Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Portuarios, disponiendo en su artículo 1 que se establece una Caja de Pensiones y Jubilaciones para Beneficio de todos los Trabajadores Portuarios del país, que trabajan directamente en las labores propias de cargas y descargas de los barcos, conjuntamente con los trabajadores portuarios de arrimo que realizan las mismas labores en los puertos nacionales, la cual figurará como una entidad financiera mutualista con todas las prerrogativas concedidas por las leyes dominicanas a este tipo de entidad. El fundamento de la presente ley es de cubrir la invalidez, vejez y muerte de los obreros portuarios.

Con la entrada en vigencia de la Ley No.87-01, sobre Seguridad Social, este Fondo se disolvió, No obstante, presentamos a continuación los que eran los aspectos preponderante de este Fondo.

Esta Ley entiende por trabajador y obrero portuario, quienes en virtud de un contrato formal o tácito de trabajo y por una retribución fijada de antemano, presten a un patrono servicios, en los muelles, almacenes, barcos y/o rampas de las infraestructuras portuarias en las que predomine el esfuerzo muscular.

1) Financiación de la Caja.

De conformidad con el artículo 2 de esta Ley, esta Caja de pensiones y jubilaciones para obreros portuarios se financiará de la manera siguiente:

a) Los buques nacionales y extranjeros deberán pagar a través de sus agentes consignatarios por cada tonelada métrica de carga importada, RD\$5.20 por cada tonelada métrica de carga general, suelta o en contenedores; y RD\$3.25 por cada tonelada métrica a granel.

b) Se descontará el 3% de la remuneración bruta del trabajador portuario.

2) Excepción.

La misma Ley exceptúa las importaciones de gas propano (GLP) y las importaciones de petróleo y sus derivados, destinados a la Refinería Dominicana de Petróleo, S.A. (REFIDOMSA) y a las instituciones que esta autorice. (Modificación introducida por la Ley No.2-96)

3) Cobro del Aporte.

Señala el artículo 3 de la Ley No.146 que la Dirección General de Aduanas y/o la Autoridad Portuaria Dominicana servirán de agentes de facturación de los gravámenes establecidos en la Ley; reciban las facturas, las presentará al cobro, recibirán los pagos directamente de las agencias navieras los cuales deberán ser efectuarlos dentro de los 15 días siguientes a la fecha de presentación de las facturas.

Los valores descontados a los trabajadores portuarios en virtud de esta Ley por los agentes consignatarios de naves, la Dirección General de Aduanas o la Autoridad Portuarias Dominicana deberán ser entregados a la Caja de Pensiones y Jubilaciones para Obreros Portuarios, en un plazo de 20 días, contados a partir de la fecha de la terminación de las operaciones del buque. (Modificación acorde con la Ley No.36-91 del 22 de noviembre del año 1991).

Sección VI

Argumentos de Inconstitucionalidad de los Fondos

I.- Cargas Públicas.

Dispone el numeral 6 del artículo 75 de la Constitución 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.” Asimismo, el artículo 93, numeral 1, literal a), de la Constitución, señala que es atribución del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.” Por tanto, la disposición constitucional implica que los tributos únicamente pueden ser establecidos para solventar las cargas públicas, no para beneficio directo de los particulares.

En consecuencia, ninguna ley puede contraponerse al principio de que los impuestos solamente pueden ser establecidos para solventar las cargas e inversiones públicas, determinando que los valores acumulados o recaudados en virtud de este impuesto o aporte se distribuirán proporcionalmente entre los servicios sociales de la organización (Fondo de Pensiones y Jubilaciones), los miembros que componen el mismo y para pensiones u jubilaciones de determinados obreros, no de la generalidad. Es decir, ninguna ley puede establecer un impuesto o aporte para beneficio exclusivo de un grupo determinado de personas.

II.- Principio de Igualdad.

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.” Asimismo, 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.”

La equidad 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

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 o aportes en beneficio exclusivo de unos cuantos particulares y no de todos, viola el principio de igualdad, pues crea privilegios.

Por su parte, el numeral 15 del artículo 39 de la Constitución prevé textualmente que “la ley es igual para todos”, con lo cual se prohíbe toda discriminación o favoritismo o privilegio. Todo lo anterior tiene extrema importancia, pues consagra principios de igualdad y no discriminación ni privilegios entre los contribuyentes y los particulares.

Con estas leyes se crea un impuesto que no beneficia por igual a todos, sino solo a una parte mínima de los dominicanos que se creen son privilegiados y que merecen un trato especial y discriminatorio, en perjuicio de la mayoría.

Vale preguntar: ¿Qué de especial y de privilegio merecen los obreros sindicalizados de la construcción o los empleados hoteleros y gastronómicos o los otros obreros que se benefician de estos Fondos de Pensiones, que no se merezcan también otros obreros dominicanos, tales como los barrenderos, el servicio doméstico, los agrónomos, los alguaciles, los policías y otros? La verdad es única: ninguna persona o grupo puede tener privilegios en contra de otra persona o grupo, pues tal situación implica una violación aberrante de la Constitución y no puede ser permitida por aquellos llamados a velar por el control y el respeto de la misma.

III.- Principio de Supremacía de las Normas Constitucionales.

El artículo 6 de la Constitución expresa 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, reglamentos ni normas tributarias contrarias 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.”

Por lo tanto, cualquier impuesto, aporte o exigencia creados para satisfacer necesidades particulares y no necesidades o cargas públicas generales, es nulo de pleno derecho y en consecuencia carente de validez legal. No obstante, como veremos más adelante, nuestra Suprema Corte de Justicia no comparte este criterio y entiende que estos Fondos de Pensiones son constitucionales.

IV.- Sentencias de la Suprema Corte de Justicia.

A) Sentencias.

A raíz de varias acciones en inconstitucionalidad por vía principal incoadas por ante la Suprema Corte de Justicia en virtud de antiguo artículo 67 de la Constitución de 1994, la Suprema Corte de Justicia tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la constitucionalidad de los Fondos de Pensiones que benefician a particulares.

1) Fondo de Pensiones de los Obreros de la Construcción.

a) *La Ley 6-86, que crea el Fondo de Pensiones de los Obreros de la Construcción, No es Inconstitucional.* Considerando, que con la creación de los fondos de pensiones y jubilaciones en beneficio de determinados trabajadores, el Estado, lejos de quebrantar la igualdad entre los dominicanos, da cumplimiento al mandato constitucional que le obliga a tomar todas las providencias de protección y asistencia en provecho de los integrantes de esa clase, arriba señalados, con lo que además

estimula el desarrollo de la seguridad social, que como proclama el referido numeral 17, puede realizarse de manera progresiva, por lo que no constituye ninguna discriminación, ni privilegio, el hecho de que los beneficios no se apliquen al mismo tiempo a todos los ciudadanos, sino a parte de ellos. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.100; Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.107; Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.118)

2) Fondo de Pensiones de los Trabajadores Hoteleros y Gastronómicos.

a) *La Ley 250-84, que crea el Fondo de Pensiones de los Trabajadores Hoteleros y Gastronómicos, No es Inconstitucional.* Considerando, que con la creación de los fondos de pensiones y jubilaciones en beneficio de determinados trabajadores, el Estado, lejos de quebrantar la igualdad entre los dominicanos, da cumplimiento al mandato constitucional que le obliga a tomar todas las providencias de protección y asistencia en provecho de los integrantes de esa clase, arriba señalados, con lo que además estimula el desarrollo de la seguridad social, que como proclama el referido numeral 17, puede realizarse de manera progresiva, por lo que no constituye ninguna discriminación, ni privilegio, el hecho de que los beneficios no se apliquen al mismo tiempo a todos los ciudadanos, sino a parte de ellos. (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.91)

3) Fondo de Pensiones de los Trabajadores Metalmecánicos de la Industria Metalúrgica y Minera.

a) *El artículo 11 de la Ley 374-98 es Inconstitucional, por violar el Derecho a la libre Sindicalización.* Considerando, que el artículo 2 de la referida Ley No.374-98, al disponer que el fondo servirá "para la sustentación de los servicios sociales, pensiones y jubilaciones de todos los trabajadores sindicalizados", tiende a obligar a los trabajadores a sindicalizarse para ser beneficiarios de planes que se implementen con los recursos a los cuales ellos contribuyen, con lo que desconoce las disposiciones del literal a) numeral 11, del artículo 8 de la Constitución Dominicana, que establece que la organización es libre, consagrando

de esta manera la libertad sindical de todos los trabajadores, lo que implica que a éstos no se les puede impedir el acceso a la organización sindical, ni se le puede constreñir para que se afilien a un determinado sindicato o cualquier otro tipo de entidad sindical; Considerando, que sin embargo, carece de interés declarar su nulidad, en vista de que al entrar en contradicción con el artículo 17 de la mencionada ley, que prescribe que “todas las organizaciones sindicales y trabajadores correspondiente a esta área de trabajo disfrutarán de los mismos derechos y prerrogativas y los recursos que se acumulen por concepto de esta ley serán para uso exclusivo de los trabajadores de esta clase laboral”, dicha limitación, perjudicial para la libre sindicación, resulta sin eficacia, como consecuencia del principio universal del Derecho del Trabajo de la aplicación de la norma más favorable, consagrado en el VIII Principio Fundamental del Código de Trabajo, según el cual “en caso de concurrencia de varias normas legales o convencionales, prevalecerá la más favorable al trabajador”; Considerando, que en cambio, el artículo 11 de la ley viola el derecho a la libre sindicalización, constitucionalmente consagrado, al disponer que los representantes de los trabajadores serán de los sindicatos que existan a la fecha de promulgada la misma, ya que impide la participación de las organizaciones sindicales que se instituyan en el futuro, por consiguiente excluyendo a estas del marco de acción de esas instituciones. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.134; Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.126; Sentencia de la SCJ, de fecha 23 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.73)

Sin embargo, de acuerdo con estas sentencias dicho Fondo no es inconstitucional *per se*, sino solo su artículo 11 por crear discriminación entre obreros sindicalizados y no sindicalizados.

b) *La Ley 374-98, solo se aplica a las Empresas de Extracción y Procesamiento de Metales y a las que fabrican productos y materiales Derivados de Estos.* Considerando, que asimismo es criterio de la Suprema Corte de Justicia, que a las empresas a las que se les aplica la Ley No.374-98, son aquellas que se dedican a la extracción y procesamiento de metales, así como la que fabrican productos y materiales afines derivados de éstos, y que conforman la llamada industria metalúrgica, metalmecánica y minera. (Sentencia de la SCJ, de fecha 19 de julio del 2000, B.J. No.1076, pág.135)

No obstante, anteriormente mediante sentencia de fecha 1 de Septiembre de 1989 la Suprema Corte de Justicia había declarado inconstitucional la Ley No.148 del 30 de junio de 1983, que creó el Colegio Dominicano de Periodistas y un aporte obligatorio a ese Colegio, 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).

V.- Según la Suprema Corte los Fondos No son Inconstitucionales.

De acuerdo con las sentencias anteriores dictadas recientemente por la Suprema Corte de Justicia la creación de un impuesto o aporte para beneficio exclusivo de un grupo o sector del país, como son los obreros antes señalados, no implica una inconstitucionalidad, pues no se viola el principio de igualdad y de que los impuestos solo pueden ser establecidos para solventar las cargas públicas y nunca para beneficio de particulares.

Para sustentar su posición la Suprema Corte de Justicia no respondió ningún argumento constitucional relativo a los tributos ni al Principio de Legalidad Tributaria y las Cargas Públicas, sino que se basó únicamente en asuntos de índole social, expresando que lejos de quebrantar la igualdad entre los dominicanos este tipo de ley da cumplimiento al mandato constitucional que obliga al Estado a tomar todas las providencias de protección y asistencia en provecho de los integrantes de esa clase, con lo que además estimula el desarrollo de la seguridad social, por lo que no constituye ninguna discriminación, ni privilegio, el hecho de que los beneficios no se apliquen al mismo tiempo a todos los ciudadanos, sino a parte de ellos.

En nuestra opinión la Suprema Corte de Justicia cometió un craso error jurídico al fallar como lo hizo, pues más que asuntos de índole social el argumento básico de las distintas acciones en inconstitucionalidad era de naturaleza tributaria, es decir determinar si los particulares estaban en la obligación de pagar impuestos, no para ingresar las arcas públicas y destinarlos a las cargas, gastos e inversiones del Estado, sino en provecho exclusivo de otros particulares que nada tienen que ver con las cargas del Estado.

Naturalmente, nunca debemos olvidar el rol constitucional que juega el Estado en la redistribución del ingreso y las riquezas, en beneficio de los más pobres y más necesitados, pero siempre siendo el Estado quien reciba los ingresos tributarios, los administre y gaste según sus necesidades, cargas e inversiones.

Si la Suprema Corte de Justicia entendía que el aspecto social implica para el Estado una carga pública de índole constitucional, lo cual es cierto, debió también responder los argumentos de naturaleza tributaria que dieron origen a todos esos recursos o acciones en inconstitucionalidad, como por ejemplo argumentar que ambas disposiciones, la social y la tributaria, eran de índole constitucional y por tanto no eran contradictorias.

Sección VII

Los Fondos deben Cobrar a través del Fisco

Las leyes que crean los Fondos o Cajas de Pensiones establecen con claridad cómo debe hacerse la recaudación de estos aportes o impuestos, es decir a través de la Administración Tributaria.

Mediante sentencia de fecha 1 de septiembre de 1989 nuestra Suprema Corte de Justicia declaró inconstitucional la Ley No.148 del 30 de junio de 1983, que creó el Colegio Dominicano de Periodistas, por entender que la recaudación del impuesto o aporte consignado en esta Ley quedaba “a cargo de agentes desprovistos de calidad oficial,” pues el mismo era recaudado no por la Administración Tributaria, sino por el mismo Colegio de Periodistas. (Sentencia de la SCJ, de fecha 1 de septiembre de 1989, B.J. No.946, pág.1184; Asimismo, ver Sentencia de la SCJ No.15 del 9 de diciembre de 2009).

Cuando se trata de impuestos internos nacionales, como son los impuestos consignados en las distintas leyes que crean Fondos de Pensiones Especiales, la recaudación de estos impuestos o aportes debe hacerse a través de la Dirección General de Impuestos Internos, quien los recaudará y remitirá a estos Fondos el producto recaudado. En el caso de la Caja de Obreros Portuarios la recaudación podía ser vía la Dirección General de Aduanas o la Autoridad Portuaria Dominicana.

Lo anterior es de singular importancia para este estudio, pues si bien estos Fondos o Cajas tienen personalidad jurídica propia, solo los organismos públicos encargados por la ley de su recaudación son los que pueden efectuar estas recaudaciones, lo que implica lo siguiente:

1) Solo la Administración Tributaria y no los Fondos directamente pueden iniciar procedimientos de cobro de estos impuestos o aportes; y,

2) Los Fondos no tienen calidad legal para recibir directamente el pago de estos impuestos o aportes, sino solo a través de la Administración Tributaria.

Sección VIII

Penalidades por Evasión o Atraso en el Pago a los Fondos

En virtud del Principio de Legalidad, consagrado en la Constitución, las infracciones y sanciones deben estar tipificadas en la ley o de lo contrario no tienen validez ni efecto jurídico, pues no puede existir pena sin ley previa que la establezca.

De lo anterior se deduce que cualquier sanción a los evasores de estos impuestos o aportes o cualquier sanción por atraso en los pagos debe estar consignada en la ley o de lo contrario no puede aplicarse ninguna sanción. Veamos:

1) Ley No.6-06, de Obreros de la Construcción: En su artículo 12 establece que “las personas, instituciones, compañías, fábricas y todo lo que se relacione con el área de la construcción, que incumpla los preceptos de la presente Ley, serán castigados con el pago de RD\$ 5,000.00 de multa o 6 meses de prisión o ambas a la vez.”

2) Ley No.547-70, de Pensión a los Choferes: No establece ninguna sanción.

3) Ley No.250-84, de Trabajadores Gastronómicos: Consigna en su artículo 13 que “todo dueño de negocio comprendido en esta Ley que no de cumplimiento cabal a la misma será sancionado con pena de 6 meses de cárcel o al pago de una multa de RD\$2,000.00 o con ambas penas a la vez.”

4) Ley No.374-98, de Obreros Metalmeccánicos: Dispone en su artículo 18 que “todo dueño de empresas, industrias, complejos, fabricantes,

vendedores, importadores y exportadores están en la obligación de pagar la especialización de un ½% y todo dueño gerente o administrador, etc., que no dé cumplimiento cabal de la presente ley será sancionado con penas de 6 meses de prisión y el pago de una multa 2 veces igual a la cantidad que tenga la obligación de pagar. Cada nueva violación por las mismas personas físicas o morales traerá como consecuencia la duplicación de la pena.”

5) Ley No.146, de Obreros Portuarios: No establece sanción.

En todos los casos debemos recordar, sin embargo, que los montos de las multas antes indicadas están sujetos a la Ley No.12-07, del año 2007, que actualiza el valor de las mismas. En efecto, el artículo 1 de esta Ley dispone que se establece que las multas o sanciones pecuniarias para las diferentes infracciones, sean crímenes o delitos, cuya cuantía sea menor a la tercera parte del salario mínimo del sector público, en lo adelante se eleven a dicho monto, consignando en el artículo 2 que las multas o sanciones pecuniarias para los casos de contravenciones, serán establecidas por el tribunal competente en el monto comprendido entre la quinta y tercera parte del salario mínimo del sector público.

OCTAVA PARTE

Doble Imposición y Tratados
Internacionales Sobre Tributación

Introducción

En un mundo moderno unido cada vez más por las telecomunicaciones y el comercio internacional, los países requieren de la realización de esfuerzos conjuntos para incentivar el intercambio de sus productos y minimizar el fraude fiscal. Por eso es común ver que cada día se firman más convenios internacionales que sirven para facilitar el comercio regional con desgravamen arancelario, otros para minimizar o evitar la doble tributación internacional y otros para maximizar la eficiencia en la Administración mediante acuerdos de intercambio o suministro de información.

El artículo 26 de nuestra Constitución trata el tema de las relaciones internacionales y el derecho internacional, señalando que la República Dominicana es un Estado miembro de la comunidad internacional, abierto a la cooperación y apegado a las normas del derecho internacional, y que en consecuencia:

- 1) Reconoce y aplica las normas del derecho internacional, general y americano, en la medida en que sus poderes públicos las hayan adoptado;
- 2) Las normas vigentes de convenios internacionales ratificados regirán en el ámbito interno, una vez publicados de manera oficial;
- 3) Las relaciones internacionales de la República Dominicana se fundamentan y rigen por la afirmación y promoción de sus valores e intereses nacionales, el respeto a los derechos humanos y al derecho internacional;
- 4) En igualdad de condiciones con otros Estados, la República Dominicana acepta un ordenamiento jurídico internacional que garantice el respeto de los derechos fundamentales, la paz, la justicia, y el desarrollo político, social, económico y cultural de las naciones. Se

compromete a actuar en el plano internacional, regional y nacional de modo compatible con los intereses nacionales, la convivencia pacífica entre los pueblos y los deberes de solidaridad con todas las naciones;

5) La República Dominicana promoverá y favorecerá la integración con las naciones de América, a fin de fortalecer una comunidad de naciones que defienda los intereses de la región. El Estado podrá suscribir tratados internacionales para promover el desarrollo común de las naciones, que aseguren el bienestar de los pueblos y la seguridad colectiva de sus habitantes, y para atribuir a organizaciones supranacionales las competencias requeridas para participar en procesos de integración; y

6) Se pronuncia en favor de la solidaridad económica entre los países de América y apoya toda iniciativa en defensa de sus productos básicos, materias primas y biodiversidad.

En consecuencia, la Constitución es clara al indicar que regirán en el ámbito interno del país las normas vigentes de convenios internacionales, una vez sean ratificados y publicados de manera oficial.

Dispone el artículo 128, numeral 1, inciso d), de la Constitución, que es atribución exclusiva del Presidente de la República, en su condición de Jefe de Estado, “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.”

Nuestro país ha firmado distintos tratados o convenios internacionales relacionados con la materia tributaria, algunos relativos a Aduanas, otros a Impuestos Internos y otros de Intercambio de Información Tributaria, según veremos a continuación.

Para *Salort*, en su obra *Diccionario de Términos Tributarios de Uso Común*, los tratados sobre Doble Tributación Internacional “son los acuerdo suscritos entre países para evitar la doble tributación internacional abarcando materias netamente tributarias, relacionadas principalmente con los impuestos a la renta, quedando al margen de tales negociaciones las materias aduaneras o arancelarias.”

Para un mejor estudio de esta parte, dedicada a los tratados internacionales que en materia tributaria interesan a la tributación, hemos dividido el estudio de la siguiente manera:

- 1) Materia Aduanera.
- 2) Materia de Impuestos Internos.
 - a) La Doble Tributación.
 - b) Acuerdo de Doble Tributación con Canadá.
 - c) Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria con Estados Unidos de América.

TÍTULO I En Materia Aduanera

CAPÍTULO UNICO Los Convenios en Materia de Aduanas

La República Dominicana ha firmado varios acuerdos en materia de Aduanas y de desgravación arancelaria o libre comercio, entre los cuales citamos los siguientes.

A) El 9 de marzo de 1995 se firmó el convenio para adherirnos a los Acuerdos del GATT y/o Organización Mundial de Comercio (OMC).

El Acuerdo General sobre Tarifas y Comercio, mejor conocido como GATT, que son las siglas en inglés de General Agreement on Tariffs and Trade, es un acuerdo multilateral firmado entre muchos países, con la finalidad de establecer un conjunto de normas comerciales y concesiones arancelarias destinadas a reducir o eliminar las barreras al comercio internacional.

Originalmente creado en La Habana, Cuba, en el año de 1947, la función básica del GATT era crear normas internacionales sobre la no discriminación, reducción de aranceles y prohibición de subsidios o *dumpings*. Se fundamenta en la idea o principio de “la nación más favorecida”, es decir que sus condiciones aplican a las naciones comerciales más favorecidas, o sea que aplicaba para todas las naciones aquella condición que tuviera menos restricciones arancelarias.

En el año 1994, en la Ronda de Uruguay, los países del GATT crearon la Organización Mundial del Comercio (OMC). El GATT y la OMC se diferencian en que mientras el GATT es un acuerdo o sistema de reglas y principios establecidos por los países, la OMC es un organismo regulador del comercio internacional. En esta Ronda de Uruguay se

acordó reducir los aranceles y subsidios a la exportación, reducir los límites y cuotas de importación, se tomaron acuerdos para reforzar la protección a la propiedad intelectual, extendiendo la ley comercial internacional al sector de los servicios y la liberalización de la inversión externa.

B) Acuerdo de Alcance Parcial entre República Dominicana y Panamá, firmado el 17 de julio de 1985.

Estos dos países acordaron establecer un régimen de intercambio preferencial que podría ser de libre comercio, tratamiento preferencial o de una desgravación arancelaria, para lo cual se utiliza como base los impuestos de importación parcial o total de conformidad con las leyes y reglamentos vigentes en sus respectivos países, para desarrollar el intercambio comercial de interés mutuo. Asimismo, convienen en otorgarse concesiones y facilidades, dentro de los límites de las leyes y disposiciones vigentes en sus respectivos territorios, a efecto de que el comercio establecido y el que pueda establecerse entre ambos países, se realice con la mayor fluidez.

Los productos que estos países se intercambien al amparo de este Tratado deberán ser originarios de los respectivos países y deberán estar codificados de conformidad con la nomenclatura arancelaria que se utilice en cada país. Los productos amparados por este Tratado deberán estar respaldados por certificados de origen, expedidos por los organismos o instituciones designadas. Se consideran productos totalmente originarios de las Partes Contratantes los artículos y productos cultivados, producidos y manufacturados, con materiales y materias primas nacionales y/o importadas de una de las Partes Contratantes. Serán también considerados originarios aquellos productos manufacturados con materia prima importada cuyo valor agregado nacional no sea menos de 35%.

C) Acuerdo entre la República Dominicana y los países que integran el CARICOM, firmado el 22 de agosto del 1998.

Este acuerdo fue firmado entre la República Dominicana y los 13 países que conforman las islas del Caribe unidas por el CARICOM, que

son Barbados, Guyana, Jamaica, Trinidad y Tobago, Surinam, Antigua y Barbuda, Belice, Dominica, Grenada, Montserrat, San Cristóbal y Nevis, Santa Lucía y San Vicente y las Granadinas.

Fue convenido para abarcar el libre acceso a los mercados, la eliminación de barreras no arancelarias al comercio, el establecimiento de normas de origen y la armonización de normas sanitarias y fitosanitarias, así como para la liberalización progresiva del comercio de servicios, de los movimientos de capital y la protección y promoción de la inversión, entre otros.

Se estableció una lista de productos sujetos a reducción gradual de la tasa arancelaria hasta llegar a tasa cero en enero del 2004. Sin embargo, los bienes producidos o embarcados desde las Zonas Francas (Zonas de Procesamiento de Manufacturas de Exportaciones) en el territorio de un país estarán sujetos a la tasa arancelaria de la nación menos favorecida, cuando sean importados al territorio de uno de estos países firmantes.

D) Acuerdo entre la República Dominicana y los países de Centroamérica, firmado el 16 de abril de 1998.

Este acuerdo fue firmado entre la República Dominicana y los países Centroamericanos, es decir Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua. Con este convenio los países contratantes se comprometen a garantizar el acceso a sus respectivos mercados de bienes originarios, mediante la eliminación total del arancel aduanero al comercio, con algunas excepciones, salvo Nicaragua que continuará aplicando un Arancel Temporal de Protección (ATP) conforme a un calendario de desgravación.

Según este acuerdo una mercancía se considerada como originaria de un país si ha sido enteramente obtenida en cualquiera de los territorios de los países firmantes. Cuando se incorporen mercancías no originarias de un país deberá existir un grado de transformación. La determinación de origen cuando se incorporan materias no originarias se basa en el cambio de clasificación arancelaria que se complementará, cuando sea necesario, con otros requisitos. Sin embargo, con la entrada en vigencia del DR-CAFTA este Acuerdo ha perdido su importancia.

E) Acuerdo entre República Dominicana, los países de Centroamérica y los Estados Unidos de América, mejor conocido como DR-CAFTA, firmado el 5 de agosto 2004.

Mediante este Acuerdo se negoció la apertura comercial entre la República Dominicana, los Estados Unidos de América y los países de Centroamérica (Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Honduras y Nicaragua), en término de comercio internacional de bienes, servicios, inversión y otros, acordándose a corto plazo una reducción y/o eliminación de barreras arancelarias y no arancelarias de casi todos los productos, con excepción de aquellos que constituyen productos básicos o estratégicos a ser protegidos por cada país.

Se trata de un Acuerdo de Libre Comercio para las mercancías y servicios producidos en los respectivos territorios de los países firmantes, aunque reconociendo las diferencias existentes en los niveles de desarrollo y tamaño de las economías de los países contratantes. Además, toma en consideración aspectos de importancia para la protección de los derechos de propiedad industrial e intelectual.

Mediante este Acuerdo se tiene acceso preferencial a los mercados de los países firmantes, a través de la eliminación de los aranceles de las mercancías, aunque durante un tiempo solo existirán desgravaciones o reducciones arancelarias hasta llegar a un arancel cero. Estas preferencias arancelarias se aplican a las mercancías originarias de los países firmantes, considerándose que una mercancía es originaria cuando cumpla con los siguientes casos:

1) Es una mercancía obtenida en su totalidad o producida enteramente en el territorio de una o más de las Partes;

2) Es producida enteramente en el territorio de una o más de las Partes:

a) Cada uno de los materiales no originarios empleados en la producción de la mercancía sufre un cambio aplicable en la clasificación arancelaria.

b) Cuando la mercancía satisface de otro modo cualquier requisito de valor de contenido regional aplicable u otros requisitos especificados en el Anexo al Acuerdo y la mercancía cumple con los demás requisitos aplicables del Capítulo 4 relativo al Tratado; o

c) Es producida enteramente en el territorio de una o más de las Partes, a partir exclusivamente de materiales originarios.

A su vez, este Tratado de Libre Comercio utiliza el mecanismo de Acumulación, mediante el cual se toman en cuenta los siguientes aspectos:

1) Las mercancías o materiales originarias de una o más de las Partes, incorporados a una mercancía en el territorio de otra Parte, se considerarán originarias del territorio de esa otra Parte; y

2) Una mercancía es originaria, cuando la mercancía es producida en el territorio de una o más de las Partes, por uno o más productores, siempre que la mercancía cumpla los requisitos del artículo 4.1 sobre mercancías originarias y los demás requisitos aplicables del Capítulo 4 del Tratado.

Asimismo, este Tratado utiliza un mecanismo de flexibilidad para las mercancías originarias, denominado "De Minimis", el cual se utiliza cuando la regla de origen exige cambio de clasificación, y un producto no la cumple. En estos casos el Tratado permite que en la mayoría de los casos la mercancía sea considerada como originaria del país firmante y pueda disfrutar de los beneficios del libre comercio y/o desgravación arancelaria, siempre que se demuestre que los materiales no originarios que fueron utilizados en su confección no superan el 10% del valor del producto.

F) Acuerdo de Asociación Económica (AAE o EPA, por sus siglas en inglés) entre los países del Caribe que conforman el CARIFORUM y la Comunidad Europea, firmado el 15 de octubre 2008.

Se trata de un acuerdo firmado entre la Unión Europea y los países de la región del Caribe, denominado Acuerdo de Asociación Económica (AAE), cuyos fines son estimular el comercio, la inversión y la innovación, creando un mercado regional entre los países del área del Caribe.

Los países miembros del Cariforum son Antigua y Barbuda, las Bahamas, Barbados, Belice, Dominica, la República Dominicana, Granada, Guyana, Haití, Jamaica, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, San Cristóbal y Nieves, Surinam, y Trinidad y Tobago. Cuba

también es miembro del Cariforum, pero no forma parte del grupo ACP y por tanto no participó en estas negociaciones.

Este acuerdo ofrece acceso directo a los mercados de la Unión Europea para las exportaciones de los países del Caribe, liberalizando el comercio en el sector de los servicios y promoviendo las inversiones y la cooperación en programas innovadores. De acuerdo con su artículo 1 los objetivos de este Acuerdo son los siguientes:

a) Contribuir a reducir y, con el tiempo, a erradicar la pobreza mediante la creación de una asociación comercial coherente con el objetivo del desarrollo sostenible, los Objetivos de Desarrollo del Milenio y el Acuerdo de Cotonú;

b) Promover la integración regional, la cooperación económica y la buena gobernabilidad, creando y aplicando un marco reglamentario efectivo, previsible y transparente para el comercio y la inversión entre las Partes y en la región del Cariforum;

c) Promover la integración gradual de los Estados del Cariforum en la economía mundial, de conformidad con sus opciones y prioridades políticas de desarrollo;

d) Mejorar la capacidad de los Estados del Cariforum en la política comercial y las cuestiones relacionadas con el comercio;

e) Apoyar las condiciones para aumentar la inversión y la iniciativa del sector privado, y reforzar la capacidad de abastecimiento, la competitividad y el crecimiento económico en la región del Cariforum; y,

f) Reforzar las actuales relaciones entre las Partes basándose en la solidaridad y el interés mutuo; a tal fin, teniendo en cuenta sus respectivos niveles de desarrollo y coherentemente con las obligaciones de la OMC, el Acuerdo reforzará las relaciones comerciales y económicas, apoyará una nueva dinámica comercial entre las Partes mediante una liberalización progresiva y asimétrica del comercio entre ellas y reforzará, ampliará y profundizará la cooperación en todos los ámbitos relacionados con el comercio y la inversión.

En sus artículos 14 y siguientes este Tratado prevé normas en el sentido de que los derechos de aduana sobre las exportaciones no se aplicarán a las mercancías originarias de los Estados del Cariforum e importadas por los países de la Unión Europea y viceversa.

TÍTULO II

En Materia de Impuestos Internos

CAPÍTULO I

La Doble Tributación

I.- Doble Tributación Nacional.

Cuando se habla de doble tributación nacional se hace referencia a la situación en la cual una misma actividad o hecho es gravada dos o más veces por las leyes tributarias de un país, teniendo que tributarse dos o más veces por una misma actividad o hecho. La doble tributación nacional puede referirse a los siguientes aspectos:

- a) Cuando las leyes gravan con dos o más impuestos nacionales un mismo hecho o actividad;
- b) Cuando una ley grava un hecho o actividad con un impuesto nacional y a la vez ese mismo hecho o actividad es gravado con un arbitrio municipal; y,
- c) Cuando un mismo hecho o actividad es gravado a la vez por dos o más arbitrios municipales.

Con excepción del caso de los arbitrios municipales, que como veremos no pueden colidar con los impuestos nacionales, la doble tributación no es un asunto constitucional y por tanto las leyes pueden válidamente establecer que una misma actividad o hecho sea gravada dos o más veces por distintas leyes tributarias, siempre que se respeten los principios constitucionales que limitan la potestad tributaria del Estado, en especial la Capacidad Contributiva y la No Expropiación o Confiscación.

En efecto, es incluso muy común en nuestro país que una misma actividad o hecho se encuentre gravado con distintos impuestos,

existiendo una doble o triple imposición. Así por ejemplo nos encontramos con la actividad de importación de vehículos de motor o electrodomésticos que se encuentra a la vez gravada con los siguientes impuestos:

- 1) Arancel de Aduanas;
- 2) Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS); y
- 3) Impuesto Selectivo al Consumo.

Sin embargo, con respecto a los ayuntamientos 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.”

En consecuencia, si bien es cierto que la Constitución les permite a los ayuntamientos establecer arbitrios en el ámbito de su demarcación, estos arbitrios encuentran los siguientes límites constitucionales relativos a la doble imposición nacional:

- 1) Que los mismos no coliden con los impuestos nacionales;
- 2) Que no coliden con el comercio intermunicipal; y
- 3) Que no coliden con el comercio de exportación.

Por lo tanto, cuando una ley grava un hecho o actividad con un impuesto nacional, ningún arbitrio municipal puede gravar ese mismo hecho o actividad. A su vez, si un arbitrio municipal grava un hecho o actividad no gravado con un impuesto nacional y posteriormente una ley grava ese hecho o actividad con un impuesto nacional, automáticamente el arbitrio municipal desaparece. Así lo señaló nuestra Suprema Corte de Justicia al indicar lo siguiente:

“El IVSS tiene carácter Nacional y por tanto ningún Arbitrio Municipal puede Colidar con este Impuesto, pues sería Inconstitucional. La Resolución No.130-62 del Ayuntamiento del Distrito Nacional, sobre Arbitrio a los Solares Baldíos, es Inconstitucional aunque fuera anterior a la Ley Nacional.

Considerando, que, como se advierte, la Resolución No.130-62, dictada por la Sala Capitular del Ayuntamiento del Distrito Nacional, el 13 de septiembre de 1962, preexistía cuando fue promulgada y publicada la Ley No.18-88, que establece un impuesto sobre las viviendas suntuarias y solares urbanos no edificados, como lo hace igualmente la resolución para esto último en el Distrito Nacional; Considerando, que la referida resolución al momento de ser emitida no contravenía la disposición del artículo 85 de la Constitución que faculta a los ayuntamientos, con la aprobación que la ley requiera, a establecer arbitrios, siempre que éstos no colidan con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación, ni con la Constitución o las leyes, en razón de que a esa fecha no colidía con ninguna disposición legal o constitucional vigente que estableciera algún impuesto nacional que versara sobre el mismo hecho generador del arbitrio consagrado en la resolución; que es innegable, sin embargo, que al ser puesta en vigor la Ley No.18-88, el 5 de febrero de 1988, la resolución municipal señalada, a partir de ese momento, entró en conflicto con aquella, pues al crear la ley un derecho en favor del Estado sobre el mismo objeto por ella perseguido: la percepción de un impuesto sobre solares urbanos no edificados, se produjo la situación prevista por el artículo 85, parte in fine, de la Constitución, que prohíbe la coexistencia del arbitrio municipal con el impuesto nacional, o sea, la existencia, en este caso, del fenómeno de la doble tributación; Considerando, que en el caso ocurrente, hay colisión entre los derechos que generan el arbitrio y el impuesto al recaer sobre un mismo objeto; que esto último lo confirma la misma Ley No.18-88, al disponer en el párrafo II de su artículo 3, que del producido total de esta ley se destinará un veinte por ciento (20%) a favor de los ayuntamientos del país; que si bien la colisión, en la especie, se produce entre una resolución municipal y una ley, de lo que podría inferirse que se trata de un caso de ilegalidad, la cuestión se vincula al control de la constitucionalidad, al ser la propia Constitución en su artículo 85, la que condiciona la validez de los arbitrios municipales a que éstos no colidan con los impuestos nacionales... o las leyes; que, como se ha visto, la Ley No.18-88, que crea, además, el impuesto sobre los solares urbanos no edificados, y que tiene carácter nacional, debe prevalecer sobre la Resolución No.130-62, mencionada. (Sentencia de la SCJ, de fecha 23 de agosto del 2000, B.J. No.1077, pág.69)

II.- Doble Tributación Internacional.

Cuando nos referimos a la doble tributación internacional hablamos de la situación en la cual una misma actividad o hecho es gravada por las leyes tributarias de dos países o Estados y de pluriimposición cuando es gravada con dos o más países o Estado. Siendo la potestad tributaria un atributo de soberanía que tiene todo Estado sobre su territorio y sus nacionales, no hay dudas de que cada país es libre para gravar con impuestos sus nacionales y las personas que residen en su territorio.

El problema de la doble tributación internacional se presenta por existir distintos criterios de tributación en los distintos países, pues mientras unos utilizan exclusivamente el criterio de la fuente o de la territorialidad del hecho generador, excluyendo por tanto las rentas de fuentes extranjeras, como ocurre en República Dominicana con la única excepción de que también están gravadas las rentas generadas en el exterior provenientes de ganancias financieras, otros países utilizan criterios de tributación subjetivos, que pueden abarcar la fuente, la residencia, el domicilio y hasta la nacionalidad de las personas. Es decir, que existen países cuyas leyes tributarias gravan actos o hechos generadores de impuestos ocurridos más allá de sus fronteras o territorios, especialmente en aquellos casos en que sus nacionales o domiciliados en su país se encuentren en otros países y produzcan en esas otras jurisdicciones hechos generadores de impuestos gravados en el país de la nacionalidad o el domicilio.

Sainz de Bujanda, en *Lecciones de Derecho Financiero*, nos dice que “se produce la doble o pluriimposición cuando el mismo presupuesto de hecho da lugar a obligaciones tributarias en varios Estados, por el mismo o análogo título y por el mismo período o evento. Los requisitos, pues, para poder afirmar la existencia de imposición múltiple son la unidad del sujeto pasivo, la unidad del objeto, la unidad de tiempo y la unidad de título.”

Para *García Mullín*, en su obra *La Doble Imposición Internacional*, la doble tributación se da cuando se reúnen las siguientes cuatro reglas de identidades:

- 1) Identidad en el período fiscal considerado;
- 2) Identidad en el objeto del impuesto;

- 3) Identidad del sujeto gravado; y
- 4) Identidad o similitud en el impuesto.

Para *Cedeño y Pérez*, en Los Convenios sobre Doble Imposición Internacional, los elementos fundamentales que deben concurrir para poder hablar de doble tributación, son los siguientes:

- 1) Dos o más soberanías fiscales independientes o autoridades fiscales diferentes.
- 2) Dos impuestos que lleven el mismo nombre o diferente.
- 3) Un mismo impuesto ante dos soberanías fiscales distintas.
- 4) Un mismo elemento material del hecho imponible.
- 5) Una sola causa de imposición.
- 6) Identidad de sujetos pasivos.
- 7) Factor tiempo.

Sabido es que la potestad tributaria de un Estado le permite a este exigir impuestos de los particulares, con el fin de solventar las cargas o gastos públicos. Sin embargo, en ocasiones se presentan casos en los cuales una misma persona se encuentra obligada frente a Fiscos de distintos países, es decir ante distintas potestades tributarias. Tal es el caso, por ejemplo, de la República Dominicana que en materia del Impuesto sobre la Renta mantiene el criterio de la fuente, es decir que todas las rentas producidas en este país deben tributar al Fisco dominicano, independientemente de que quien la produzca sea un nacional o extranjero, y del Fisco estadounidense que mantiene el principio de la fuente y la nacionalidad, bajo el cual todos los que sean nacionales estadounidenses deben tributar en los Estados Unidos de América, independientemente de que genere rentas en ese país o en el exterior. De acuerdo con lo anterior cuando una empresa norteamericana opera en la República Dominicana se presenta el caso de que tendría que tributar tanto ante el Fisco dominicano como ante el Fisco estadounidense.

Cuando en la práctica se manifiesta la doble tributación estamos en presencia de un mismo sujeto pasivo que ante un mismo hecho o actividad gravada debe responder ante dos Fiscos distintos, con la

absurda consecuencia de tener que tributar doblemente y en exceso o por encima de lo que en situaciones normales tendría que tributar cualquier otro contribuyente. Es lo que se conoce como sobrecarga tributaria, cuyos efectos económicos desaniman cualquier inversión.

III.- Medidas para Evitar la Doble Tributación Internacional.

Para evitar o atenuar situaciones como las anteriores, en las cuales concurren distintas potestades tributarias ante un mismo hecho imponible, se han efectuado distintos estudios con miras a resolver el grave problema que representa la doble imposición internacional, dentro de los cuales se plantean diversas soluciones o alternativas, unas de carácter convencional y otras de carácter unilateral.

A) Tratados Internacionales.

Dentro de las medidas convencionales se citan aquellos tratados bilaterales y multilaterales celebrados entre distintos Estados. Así, por ejemplo, en el año 1976 la República Dominicana firmó con Canadá un "Convenio para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal," del cual se tratará más adelante en esta obra. Estos tratados internacionales pueden constituir un perjuicio o un beneficio para los países subdesarrollados, dependiendo de cómo se realice la negociación, pues deben tomarse en cuenta dos aspectos de importancia:

1) En los países desarrollados generalmente prima el principio de la nacionalidad, teniendo que pagar impuestos en estos países cualquier inversión establecida en el extranjero que sea nacional de uno de esos países.

2) Como los países subdesarrollados casi no cuentan con inversiones transnacionales, prefieren mantener el principio de la fuente, es decir del lugar donde se genera la riqueza.

3) Los países subdesarrollados necesitan de la inversión extranjera para su desarrollo y por eso tienen que hacer algunas concesiones para atraerlas, evitando la doble tributación internacional de las empresas que se instalen en sus territorios.

4) Es importante que los países subdesarrollados que tienen grandes incentivos o exenciones fiscales negocien tratados donde los países desarrollados reconozcan el sistema de Descuento de Impuestos Exonerados o *Tax Sparing*, que veremos más adelante, puesto que en la mayoría de los casos las exenciones que otorgamos en el país no aprovechan a las empresas extranjeras inversionistas, sino al Fisco extranjero que no las reconoce.

De conformidad con el artículo 128, numeral 1, letra d), de la Constitución, es atribución del Presidente de la República, en su condición de Jefe de Estado, “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.” En este sentido, cualquier contrato internacional sobre información tributaria o convenio para evitar la doble tributación internacional debe ser celebrado y firmado por el Presidente de la República y sometido y aprobado por el Congreso Nacional. Sin esta aprobación congressional cualquier contrato de esta índole carecería de validez.

De acuerdo con *García Mullín*, en *La Doble Tributación Internacional*, cuando los países en desarrollo de América Latina, como la República Dominicana, que ya tienen y deben mantener el criterio de la fuente, firmen un acuerdo para evitar o atenuar la doble imposición internacional, deben orientarse a la búsqueda de los siguientes objetivos:

- 1) Incremento del Flujo de Inversión Extranjera;
- 2) Abaratamiento de Insumos Necesarios;
- 3) Preservación de Incentivos;
- 4) Prevenir la Evasión Fiscal a través de Intercambio de Información; y
- 5) Evitar la Doble Imposición en áreas especiales como el Transporte Internacional.

B) Medidas Unilaterales.

Las medidas unilaterales, por su parte, son normas legales que establecen los Estados en sus propias legislaciones, sin necesidad de firmar un Acuerdo para Evitar la Doble Tributación con otro Estado. Dentro de las más comunes pueden citarse las siguientes:

1) Cobro Diferido o *Tax Deferral*.

A través de este método se difiere el cobro de los impuestos nacionales hasta tanto se remita la renta al país de origen del inversionista.

2) Descuento o *Tax Credit*.

Mediante este método en el país de origen del inversionista se descuentan los impuestos pagados en el país de la fuente. Por ejemplo, si el inversionista es de nacionalidad estadounidense, en los Estados Unidos se descuentan los impuestos que ese inversionista pague en República Dominicana.

En nuestro país el artículo 316, literal a), del Código Tributario establece la figura del *Tax Credit* al señalar que “los contribuyentes residentes o domiciliados en la República Dominicana podrán acreditarse contra el impuesto determinado sobre sus rentas gravables en cada ejercicio fiscal: a) Los impuestos a la renta efectivamente pagados en el exterior sobre las rentas de fuente extranjera gravadas por esta ley, hasta un monto que no exceda del correspondiente al que cabría pagar sobre esas mismas rentas de acuerdo con el impuesto a la renta dominicano.”

3) Crédito de Inversión.

Permite descontar en el país de origen del inversionista un porcentaje de la inversión realizada en el extranjero.

4) Descuentos de Impuestos Exonerados o *Tax Sparing*.

A través de este método el país de origen de la inversión acepta como deducible los impuestos exonerados en el país de la fuente.

Como dijimos antes, este método de *Tax Sparing* tiene vital importancia para la República Dominicana, especialmente para los casos de empresas de zonas francas o inversiones extranjeras en áreas de incentivos fiscales, donde se disfruta de exenciones y exoneraciones, puesto que en la mayoría de los casos las exenciones no aprovechan a las empresas, sino al Fisco extranjero. En efecto, debido a que en muchos casos el Fisco del lugar de origen del capital no acepta como deducible las exenciones otorgadas en la República Dominicana, las empresas extranjeras establecidas en el país que gozan aquí de

exenciones deben tributar ante el Fisco extranjero como si no existiesen dichas exenciones, produciéndose una simple transferencia de recursos del Fisco dominicano al Fisco extranjero, sin beneficiar al inversionista.

Aunque este método puede ser objeto de negociación entre países que firmen un Acuerdo para Evitar la Doble Tributación, también es posible que este método aparezca unilateralmente en la legislación del país generador de inversión extranjera, como forma de colaboración con países subdesarrollados.

5) Reducción de Impuestos o *Tax Reduction*.

En estos casos se aplican alícuotas menores a las rentas obtenidas en el extranjero, que a las rentas nacionales.

6) Exención General o *Tax Exemption*.

A través de este método el país de origen de la inversión considera exentas las rentas o patrimonios obtenidos por sus nacionales en el extranjero, ya sea que las mismas estén o no exentas en el país de la fuente o donde se generaron las rentas. De acuerdo con *Estivill*, en su ensayo sobre Convenios y Métodos para Evitar la Doble Imposición, "la idea básica que este método persigue es que el estado de residencia del contribuyente exima los ingresos que dicho contribuyente obtenga en un tercer Estado que podríamos llamar de la fuente."

IV.- Distintos Modelos Utilizados.

Tal y como señalamos más arriba el problema de la doble imposición internacional entre países desarrollados y subdesarrollados deviene por el hecho de que mientras los países subdesarrollados utilizan principalmente el método de la fuente, que grava con el impuesto los hechos generadores que se producen en su territorio, los países desarrollados, que generalmente son exportadores de capital y tecnología, además de utilizar el método de la fuente para gravar los hechos generadores producidos en su territorio, también utilizan el método de nacionalidad o residencia, para gravar los hechos generadores que se produzcan en otros países, siempre que sean realizados por sus nacionales o por personas que residen en su territorio.

En un breve pero interesante trabajo denominado Medidas Unilaterales para Evitar la Doble Imposición, *Díaz* nos presenta algunos criterios de atribución utilizados en distintos modelos para tratar este problema con respecto al impuesto sobre la renta, los cuales conviene señalar:

1) Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC): El ejercicio de la potestad tributaria corresponde al Estado contratante en cuyo territorio se encuentra ubicada la fuente productora de la renta, salvo el caso de empresas de transporte internacional.

2) Pacto Andino: Las rentas solo resultan gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo algunas excepciones.

3) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico Europeo (OCDE): El principio de imposición aplicable es el de residencia del país beneficiario, que en algunos casos, por ejemplo de regalías, tiene carácter exclusivo, y en otros supuestos existe un principio de imposición compartido con el país de la fuente, como el caso de beneficios comerciales a través de un establecimiento permanente, intereses, dividendos, etc.

4) Organización de Naciones Unidas (ONU): Si bien tienen como punto de partida el modelo de la OCDE, reconcilia conceptos a fin de favorecer la aplicación efectiva del principio de la fuente territorial de la renta.

5) Estados Unidos de América: En la práctica ha seguido los postulados de la OCDE, pero con modificaciones a fin de favorecer la imposición por el país de la fuente de remuneraciones personales, dividendos y la noción de establecimiento permanente.

6) Alemania: Aplica en sus concertos negociables de orden impositivo las estructuras del modelo de la OCDE. Empero, cuando se trata de relaciones con países en vías de desarrollo, aplica fórmulas específicas tendientes a gravar en forma limitada en el país de la fuente en el supuesto de regalías, y admite el crédito por impuestos pagados "*tax sparing*" como así también decepciona otras medidas tendientes a contemplar los incentivos tributarios otorgados por los países importadores de capital.

CAPÍTULO II

Acuerdo con Canadá para Evitar la Doble Tributación

El 6 de agosto de 1976 la República Dominicana y el Canadá firmaron un Convenio para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal respecto a los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, el cual entró en vigencia el 1 de enero de 1977, luego de haber sido ratificado por el Congreso Nacional en fecha 23 de septiembre de 1977. A grandes rasgos este acuerdo plantea lo siguiente:

A) Personas a las que Aplica.

El Convenio se aplica a las personas que son residentes de uno o ambos de los Estados Contratantes, lo cual significa cualquier persona que bajo las leyes de uno de estos dos Estados esté obligada a tributación en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección u otro criterio de naturaleza similar.

B) Ambito de Aplicación.

Este Acuerdo se aplica exclusivamente respecto del Impuesto sobre la Renta y sobre el Patrimonio establecido por cada Estado Contratante, independientemente de la forma de recaudación, considerándose impuestos sobre la renta y el patrimonio todos los impuestos establecidos sobre la renta total sobre el capital total, o sobre elementos de renta o de capital, incluyendo impuestos sobre ganancias de enajenación de bienes muebles o inmuebles, impuestos sobre las sumas totales de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

C) En cuanto al Impuesto sobre la Renta.

1) Ingresos Provenientes de Inmuebles.

Los ingresos derivados de bienes inmuebles, así como los derivados de la explotación agrícola y forestal, pueden ser gravados en el Estado Contratante en el cual tal propiedad está situada. Para los fines de este Convenio el término "bien inmueble" es definido de acuerdo con la ley del Estado Contratante en el cual la propiedad en cuestión esté situada. El término incluye en cualquier caso los bienes accesorios a la propiedad inmobiliaria, ganado y equipos utilizados en agricultura y selvicultura, derechos a los cuales se pueden aplicar las disposiciones de la ley general referente a bienes raíces, usufructo de la propiedad inmueble y los derechos a pagos variables o fijos por la explotación o el derecho a explorar depósitos minerales, fuentes, y otros recursos naturales. Los barcos y las aeronaves no son considerados como bienes inmuebles.

2) Alquiler o Arrendamiento.

Las previsiones anteriores se aplican a las rentas provenientes de la utilización directa del alquiler o del arrendamiento, así como de cualquier otra forma de explotación de bienes inmuebles, y a los beneficios provenientes de la ejecución de tales bienes.

3) Rentas de Sociedades.

Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante estarán sujetos a tributación solo en aquel Estado. Sin embargo, cuando la empresa lleve a cabo operaciones en el otro Estado a través de un establecimiento permanente, los beneficios de esa empresa pueden estar sujetos a impuestos en el otro Estado, pero solo la proporción de ellos que es imputable a ese establecimiento permanente. En este último caso serán atribuidos en cada Estado Contratante a ese establecimiento permanente los beneficios que este obtendría como si fuera una empresa distinta y separada desempeñando las actividades iguales o similares bajo las condiciones iguales o similares y tratando enteramente e independientemente con la empresa de la cual es establecimiento permanente. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la mera compra por este establecimiento permanente de mercaderías o mercancías para la empresa.

4) Transporte Marítimo y Aéreo.

Los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado Contratante de las operaciones de barcos o aeroplanos en tráfico internacional deben de ser gravados solamente en ese Estado. No obstante, los beneficios devengados de fuentes dentro de un Estado Contratante por una empresa de otro Estado Contratante, producto de la operación de buques o aeroplanos en tráfico internacional, pueden ser gravados en el primer Estado.

5) Empresas Asociadas.

Cuando una empresa de un Estado Contratante participa en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado Contratante, o cuando las mismas personas participan en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado Contratante y, una empresa del otro Estado Contratante, y que en ambos casos se impongan o establezcan condiciones entre las dos empresas e sus relaciones comerciales y financieras que difieren de aquellas que se establecerían entre empresas independientes, cualquier beneficio que una de esas empresas hubiera podido obtener, a no ser por esas condiciones, pero no obtuvo en razón de esas condiciones, podrá ser incluido en las ganancias de aquella empresa y por lo tanto ser gravadas.

6) Dividendos de Acciones y Derechos de Disfrute.

Los dividendos pagados por una sociedad que es residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante podrán estar sujetos a tributación en este otro Estado. Sin embargo, estos dividendos pueden ser gravado en el Estado Contratante donde reside la sociedad que pague los dividendos, según la legislación de dicho Estado, pero si la persona residente del otro Estado que perciba los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto así establecido no puede exceder del 18% del monto bruto de dichos dividendos. Las disposiciones de este párrafo no afectan al gravamen sobre los beneficios de la sociedad que sirven para el pago de dividendos.

7) Intereses por Deudas o Bonos.

De acuerdo con el artículo 11 del Convenio los intereses originados en un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado

Contratante podrán ser objeto de tributación en aquel otro Estado. Sin embargo, tales intereses podrán ser objeto de tributación en el Estado Contratante en el que se originan y de acuerdo con la ley de aquel Estado; pero el impuesto así establecido no excederá del 18% de la suma bruta de los intereses siempre y cuando éstos estén sujetos a tributación en el otro Estado Contratante.

8) Regalías.

El término “regalías” significa los pagos de cualquier tipo recibido como una concesión por el uso de, o el derecho a usar, cualquier derecho de autor, patente, marca comercial, diseño o modelo, proyecto, fórmula o procedimiento secreto, o por el uso de, o el derecho a usar, equipo industrial, comercial o científico o por información concerniente a experiencia industrial, comercial o científica, e incluye pagos de cualquier tipo con respecto a películas cinematográficas y trabajos en ellas y en cintas “videotapes” destinadas a la televisión.

Las regalías originadas en un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante podrán ser objeto de tributación en ese otro Estado. Sin embargo, tales regalías podrán ser objeto de tributación en el Estado Contratante en el cual se originaron y de acuerdo con la ley de ese Estado; pero el impuesto así cargado no excederá del 18% de la suma bruta de las regalías siempre que ellas estén sujetas a tributación en el otro Estado Contratante.

No obstante, las regalías correspondientes a los derechos de autor y otros pagos similares con respecto a la producción o reproducción de cualquier trabajo literario, dramático, musical o artístico (pero no incluyendo regalías con respecto a las películas cinematográficas y trabajos en películas o cintas “videotapes” para el uso en relación con la televisión) originadas en un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante quien está sujeto a tributación sobre ello será tributable solamente en aquel otro Estado.

9) Ganancia por Venta de Propiedades.

a) Inmuebles.

Señala el artículo 13 del Convenio que las ganancias originadas por

la enajenación de bienes inmuebles podrán ser tributables en el Estado Contratante en el cual tal propiedad esta situada.

b) Muebles.

Las ganancias originadas por la enajenación de bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante posee en el otro Estado Contratante o de bienes muebles que forman parte de una base fija de la cual un residente de un Estado Contratante dispone en el otro Estado Contratante para el propósito de ejercer una profesión liberal, incluyendo tales ganancias causadas por la enajenación de barco o aeronaves operados en tráfico internacional y bienes muebles pertenecientes a la operación de tales barcos o aeronaves serán tributables sólo en el Estado Contratante en el cual tal propiedad es tributable de acuerdo con el párrafo 3 del artículo 22.

c) Acciones.

c.1) Las ganancias surgidas por la enajenación de acciones de una sociedad cuya propiedad consiste principalmente de bienes inmuebles situados en un Estado Contratante podrán ser tributables en ese Estado.

c.2) Las ganancias surgidas por enajenación de un interés en una sociedad de personas o un fideicomiso cuya propiedad consiste principalmente de bienes inmuebles situados en un Estado Contratante podrán ser tributables en ese Estado.

c.3) Las ganancias surgidas por enajenación de cualquier propiedad, otras que no sean inmuebles, muebles o acciones serán tributables sólo en el Estado Contratante del cual el enajenador es un residente.

10) Profesiones Independientes.

El término "profesión liberal" incluye actividades independientes del orden científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, dentistas y contadores. En principio, las rentas que un

residente de un Estado Contratante obtiene de una profesión liberal o de otras actividades independientes de carácter análogo no son imponibles más que en ese Estado. Sin embargo, estas rentas son imponibles en el otro Estado Contratante en los casos siguientes:

a) Si el interesado dispone en forma habitual en el otro Estado Contratante de una base fija para el ejercicio de estas actividades.

b) Si su permanencia en el otro Estado Contratante se extiende por un período o por períodos de una duración total igual o superior a 183 días durante el año fiscal; o

c) Si la numeración por sus servicios en el otro Estado Contratante obtenida de residentes de ese otro Estado excede los dos mil dólares canadienses (\$2,000.00) o el equivalente en moneda dominicana durante el año fiscal, aunque su permanencia en ese Estado, en uno o varios períodos, represente menos de 183 días durante el año fiscal.

11) Servicios Personales Dependientes.

En principio los salarios jornales y otras remuneraciones similares derivadas por un residente de un Estado Contratante relativos a un empleo sólo serán tributables en ese Estado, a menos que el empleo sea ejercido en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce de esa manera, la remuneración recibida por su ejercicio podrá ser tributable en el otro Estado. No obstante las previsiones del párrafo 1, la remuneración que un residente de un Estado Contratante recibe a título de un empleo ejercido en el otro Estado Contratante no es imponible más que en el primer Estado mencionado si el beneficiario permanente en otro Estado Contratante durante un período que no exceda el total de los 183 días en el año calendario concerniente y si la remuneración en el año calendario concerniente no excede los dos mil quinientos dólares canadienses (\$2,500.00) o su equivalente en moneda dominicana, o la remuneración es pagada por o a nombre de un patrón que no es residente del otro Estado, y si la remuneración no es pagada por un establecimiento permanente o una base fija que el patrón tiene en el otro Estado.

12) Participación de Directores.

Las participaciones, dietas de asistencias y retribuciones similares que un residente de un Estado Contratante reciba en su calidad de

miembro de una Junta de Directores o de supervisión o de un órgano análogo de una sociedad residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en el otro Estado.

13) Artistas y Deportistas.

El ingreso derivado por los artistas (tales como los de teatro, cine, radio o televisión, y músicos) así como los atletas, por sus actividades personales en esta calidad podrían ser tributables en el Estado Contratante en el cual estas actividades son realizadas.

14) Pensiones y Anualidades.

Las pensiones y anualidades que se originen en un Estado Contratante y que sean pagadas a un residente del otro Estado Contratante podrán ser tributables en ese otro Estado.

Las Pensiones provenientes de un Estado Contratante y pagadas a un residente de otro Estado Contratante podrán ser tributables en el Estado en el cual surjan y de acuerdo con la legislación de ese Estado. Sin embargo, en el caso de pagos periódicos de una pensión, el impuesto así establecido no excederá de la menos elevada de las tasas siguientes: a) Del 18% de la suma bruta del pago, y b) De la tasa calculada en función del monto del impuesto que el beneficiario del pago debía, de otro modo, pagar por el año, respecto del monto total de los pagos periódicos de pensiones que haya recibido en el curso del año si fuera residente del Estado Contratante de donde proviene el pago.

El término "anualidades" significa sumas pagaderas periódicamente a plazos fijos, durante la vida o durante un tiempo especificado o que pudiera determinarse en virtud de una obligación de hacer pagos en cambio de una contrapartida completa y suficientemente pegada en dinero o evaluada en dinero. Cuando se trate de Anualidades que surjan de un Estado Contratante y sean pagadas a un residente del otro Estado Contratante podrán ser tributables en el Estado en que surjan y de acuerdo con la ley de ese Estado. Pero el impuesto así gravado no excederá del 18% de la suma bruta del pago.

15) Servicio Gubernamental.

Las remuneraciones que no sean pensiones pagadas por un Estado Contratante o una subdivisión política o una autoridad local a una persona física a título de servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o autoridad local, serán tributables sólo en ese Estado. Sin embargo, tales remuneraciones serán tributables sólo en el Estado Contratante del cual el beneficiario es residente si los servicios son prestados en ese Estado y si el beneficiario no se ha convertido en residente de ese Estado con el único propósito de ejercer los servicios.

16) Estudiantes.

Los pagos que recibe un estudiante, un practicante o un aprendiz para su manutención, educación o entrenamiento que es, o era inmediatamente antes de visitar uno de los Estados Contratantes, un residente del otro Estado Contratante y que permanece en el primer Estado Contratante sólo con el propósito de su educación o entrenamiento, no serán tributables en ese primer Estado si tales pagos provienen de fuentes situadas fuera de ese Estado.

17) Otros Ingresos No Mencionados.

Las partidas de ingreso de un residente de un Estado Contratante que no estén expresamente mencionadas en este Convenio serán tributables sólo en ese Estado Contratante. Sin embargo, si esos ingresos percibidos por un residente de un Estado Contratante provienen de fuentes situadas en el otro Estado contratante, dichos ingresos podrán también ser tributables en el Estado en el cual surjan y de acuerdo con la ley de ese Estado. Pero en el caso de ingreso de una sucesión o fideicomiso, el impuesto así cargado excederá del 18% de la suma bruta del ingreso, siempre que el ingreso sea tributable en el Estado Contratante del cual el beneficiario es residente.

D) En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio.

De conformidad con el artículo 22 del Convenio, el Impuesto sobre el Patrimonio será regido por las siguientes normas:

1) Inmuebles.

El patrimonio constituido por bienes inmuebles podrá ser tributable en el Estado Contratante en que estén ubicados dichos bienes.

2) Muebles.

El patrimonio constituido por bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa o por bienes muebles pertenecientes a una base fija que sirvan para el ejercicio de una profesión independiente podrá ser tributable en el Estado Contratante en el cual el establecimiento permanente o base fija esté situado.

3) Naves y Aeronaves.

Las naves o aeronaves operadas en tráfico internacional por una empresa de un Estado Contratante, así como los bienes muebles afectados a su operación, serán tributables sólo en ese Estado.

4) Otros Bienes y Derechos.

Todos los otros elementos de patrimonio de un residente de un Estado Contratante sólo serán tributables en ese Estado.

E) Métodos de Prevención de la Doble Tributación.

1) En lo que concierne al Canadá, la doble tributación se evita de la manera siguiente:

a) Sujeto a las previsiones existentes en la legislación canadiense referente a la deducción de impuesto pagadero en Canadá sobre el impuesto pagado en un territorio fuera de Canadá, y a cualquier modificación ulterior de esas previsiones (que no afectare el principio general) y sin perjuicio de una mayor deducción o exoneración prevista por la legislación canadiense, o al impuesto pagado en la República Dominicana por concepto de beneficios, ingresos o ganancias originadas en la República Dominicana, será deducible de cualquier impuesto canadiense pagadero sobre los mismos beneficios, ingresos o ganancias.

b) Sujeto a las previsiones existentes en la legislación canadiense referente a la determinación del superávit exento de una

compañía afiliada extranjera, y a cualquier modificación ulterior que no afectare el principio general, una compañía residente en Canadá puede, para los fines del impuesto canadiense, deducir al momento del cálculo de sus ingresos tributables cualquier dividendo recibido proveniente del superávit exento de una compañía afiliada extranjera residente en la República Dominicana.

2) En el caso de la República Dominicana la doble tributación será evitada de la siguiente manera:

a) Cuando un residente de la República Dominicana obtenga rentas o posea patrimonio que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, son tributables en Canadá, la República Dominicana deducirá:

i. del impuesto que perciba sobre las rentas de este residente, un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en Canadá;

ii. del impuesto que perciba sobre el patrimonio de este residente, un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en Canadá.

b) Sin embargo, en uno y otro caso, la cantidad deducida no puede exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculada antes de la deducción correspondiente, según el caso, a las rentas o al patrimonio que podrán ser tributables en Canadá.

3) Los beneficios, ingresos o ganancias de un residente de un Estado Contratante gravados por el impuesto del otro Estado Contratante de acuerdo con este Convenio, se estimarán como procedentes de fuentes situadas en este otro Estado.

F) No Discriminación.

Señala el artículo 24 del Convenio que los nacionales de un Estado Contratante no estarán sujetos en el otro Estado Contratante a ninguna tributación u obligación relativa a la misma que no se exija o que sea más gravosa que aquella a la que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este último Estado que se encuentran en las mismas condiciones. Asimismo, la tributación de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado Contratante tiene en el otro Estado Contratante no será menos favorablemente gravada en ese otro

Estado que la tributación impuesta sobre empresas de ese otro Estado que ejerzan las mismas actividades.

Las empresas de un Estado Contratante cuyo capital esté en todo o en parte, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o más residentes del otro Estado Contratante, no serán sometidos en el primer Estado Contratante citado, a ningún impuesto ni obligación relativa a la misma que no se exija o que sea más gravoso que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas las empresas similares, del primer Estado, cuyo capital esté en todo o en parte poseído o controlado, directa o indirectamente por uno o más residentes de un tercer Estado.

G) Procedimiento Amigable.

Cuando un residente de un Estado Contratante considere que las medidas tomadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o puedan representar para él un gravamen que no esté conforme con el presente Convenio, independientemente de los recursos previstos por la legislación nacional de los Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante, mediante una demanda escrita y motivada de revisión de tal tributación. Para ser admisible dicha demanda debe ser sometida dentro de los dos años siguientes a la primera notificación de la medida que dio motivo a la tributación en desacuerdo con este Convenio. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes procurarán resolver, por mutuo acuerdo, cualquier dificultad o deuda que surja en cuanto a la interpretación o aplicación del Convenio.

H) Intercambio de Información.

Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones que sean necesarias para el cumplimiento de este Convenio y de las leyes domésticas de los Estados Contratantes, referentes a tributación cubiertas por este Convenio en la medida en que la tributación por ellos prevista esté de acuerdo con este Convenio. Cualquier información así intercambiada será mantenida secreta y no se podrá revelar a otras personas o autoridades que no sean las encargadas de la liquidación o recaudación de las tributaciones que son el objeto de este Convenio. En ningún caso estas disposiciones serán interpretadas como imponiendo a uno de los Estados Contratantes la obligación de:

a) Tomar medidas administrativas que derroquen su propia legislación o su práctica administrativa o las del otro Estado Contratante.

b) Suministrar informaciones que no puedan ser obtenidas sobre la base de su propia legislación o ámbito de práctica administrativa normal o de aquellas del otro Estado Contratante.

c) Suministrar cualquier información que revelaría cualquier secreto comercial, de negocios, industrial o profesional, o procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria al orden público.

I) Funcionarios Diplomáticos y Consulares.

Las previsiones de este Convenio no afectarán los privilegios fiscales que disfrutaban los miembros de las misiones diplomáticas y consulares bajo los principios generales del Derecho Internacional o bajo las previsiones e acuerdos especiales. Una persona física que es miembro de una misión permanente diplomática o consular, de un Estado Contratante que está establecido en el otro Estado Contratante o en un Tercer Estado, será considerado, para los propósitos de este Convenio, como un residente del Estado que le envió si él es responsable en ese Estado de las mismas obligaciones en relación a la tributación de su ingreso total mundial como lo están los residentes de ese Estado.

Este Convenio no se aplicará a los Organismos Internacionales, a sus órganos o a sus funcionarios, ni a las personas que son miembros de una misión permanente, diplomática o consular de un Tercer Estado cuando se encuentren en el territorio de un Estado Contratante y o estén sujetos en u otro Estado Contratante a las mismas obligaciones que residentes de dichos Estados en materia de tributación de sus ingresos totales.

J) Terminación.

Dispone el artículo 30 del Convenio que el mismo continuará en vigencia indefinidamente pero cualquiera de los Estados Contratantes podrá en o antes del 30 de junio de cada año calendario después del año en que se intercambien los instrumentos de ratificación, notificar la terminación al otro Estado Contratante y en tal caso el Convenio cesará de tener efecto:

1) Con respecto al impuesto retenido por el pagador de sumas pagadas o acreditadas a no residentes en o después del primer día de enero del año calendario siguiente al que la notificación fue hecha; y

2) Con respecto a las otras tributaciones para los años de tributación que comienzan en o después del primer día de enero del año calendario siguiente al que la notificación es hecha.

TÍTULO III

Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria con Estados Unidos de América

Introducción

La República Dominicana firmó en el año 1989 con los Estados Unidos de América un Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria, el cual aún se mantiene vigente. El mismo fue ratificado mediante Resolución No.64-89, del Congreso Nacional, según Gaceta Oficial No.9768, del 30 de septiembre de 1989. Dada su importancia, a continuación se transcribe este Acuerdo.

Texto del Acuerdo.

Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria entre la República Dominicana y los Estados Unidos de América.

La República Dominicana y los Estados Unidos de América, deseando velar por la precisa fijación y recaudación de impuestos, impedir el fraude y la evasión fiscal, y establecer mejores fuentes de información en cuestiones tributarias y comprendiendo la necesidad que hay de la colaboración mutua, a fin de sancionar las infracciones a las normas públicas y sociales, han acordado prestarse asistencia por medio del intercambio de información, según se estipula en el siguiente Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria.

Artículo I

Definiciones

1.- Salvo especificación en contrario, a los efectos del presente Acuerdo.

a) Por “autoridad competente” se entenderá:

i) en el caso de la Republica Dominicana, el Secretario de Estado de Finanzas o su Delegado, y

ii) en el caso de los Estados Unidos de América, el Secretario del Tesoro o su Delegado.

b) por “nacional” se entenderá:

i) todo ciudadano de cualquiera de los Estados Contratantes, y

ii) toda persona jurídica, sociedad colectiva, en comandita, de responsabilidad limitada o anónima, y todo fideicomiso, sucesión, asociación, u otra entidad cuya existencia jurídica se derive de las leyes vigentes de cualquiera de los Estados Contratantes.

c) por “persona” se entenderá:

i) toda persona física, y

ii) toda sociedad colectiva, en comandita, de responsabilidad limitada o anónima, todo fideicomiso, sucesión, asociación u otra entidad jurídica.

d) por “impuesto” se entenderá todo impuesto al que se aplica el Acuerdo.

e) Por “información” se entenderá todo dato o declaración de cualquier forma, que sea pertinente o esencial para la administración y aplicación de los impuestos, entre otros:

i) el testimonio de cualquier persona física, y

i.e.) Los documentos, registros o bienes muebles de una persona o de un Estado Contratante.

f) por “Estado Requeriente” y “Estado Requerido” se entenderá, respectivamente, el Estado Contratante que solicita o recibe la información y el Estado Contratante que facilita o al que se solicita que facilite dicha información.

g) Para determinar el área geográfica de jurisdicción dentro de la cual se puede ejercer el derecho a exigir la entrega de la información, por

“los “Estados Unidos de América” se entenderán los Estados Unidos de América, incluidos Puerto Rico, las Islas Vírgenes, Guam y cualquier otra posesión o territorio de los Estados Unidos y las aguas territoriales de los Estados Unidos.

h) Para determinar el área geográfica de jurisdicción dentro de la cual se puede ejercer el derecho a exigir la entrega de la información, por la “Republica Dominicana” se entenderá el territorio de la Republica Dominicana, incluidas las islas adyacentes y las aguas territoriales de la Republica Dominicana.

2.- Los términos que no se hayan definidos en el presente Acuerdo, a menos que el contexto exija otra interpretación o las autoridades competentes acuerden darles un significado común con arreglo a lo dispuesto en el Artículo 9, tendrán el significado que les atribuyen las leyes del Estado Contratante relativas a los impuestos objeto del presente Acuerdo.

Artículo 2

Impuestos a los que se Aplica el Acuerdo

1.- El presente Acuerdo se aplicará a los siguientes impuestos establecidos por un Estado Contratante o en su nombre:

a) En el caso de los Estados Unidos de América:

- i) impuestos federales sobre la renta,
- ii) impuestos federales sobre la renta del trabajo por cuenta propia,
- iii) impuestos federales sobre transferencias destinadas a evadir el impuesto sobre la renta,
- iv) impuestos federales sobre sucesiones y donaciones,
- v) impuestos federales de consumo

b) En el caso de la Republica Dominicana:

- i) impuestos sobre la renta, incluidos impuestos que han sido evadido como consecuencia de la prevaricación y el desfalco,

- ii) impuestos sobre sucesiones y donaciones,
- iii) impuestos al consumo, incluido los que provienen de la disposición de productos de los Estados Contratantes,
- iv) impuestos sobre transferencias, y
- v) cualesquiera otros impuestos que el gobierno este autorizado a cobrar.

2.- El presente Acuerdo se aplicará asimismo a todo impuesto idéntico o fundamentalmente similar que se establezca con posterioridad a la fecha de su firma, además de los impuestos vigentes o en sustitución de los mismos. Las autoridades competentes de cada Estado Contratante notificarán a las del otro Estado de todo cambio sustancial que ocurra en las leyes que pueda afectar a las obligaciones de aquel Estado con respecto al Acuerdo.

3.- El presente Acuerdo no se aplicara a las gestiones o procedimientos referentes a impuestos comprendidos en dicho Acuerdo que estén prescritos según las leyes del Estado Requeriente.

4.- a) En el caso de los Estados Unidos, el presente Acuerdo no se aplicará a los impuestos establecidos por los estados, municipios u otras subdivisiones políticas o posesiones. b) En el caso de la República Dominicana, el presente Acuerdo no se aplicará a los impuestos, si es que hubiese alguno, fijados por sus subdivisiones políticas.

Artículo 3

Objeto y Ambito de Aplicación del Acuerdo

1.- Los Estados Contratantes se asistirán mutuamente a fin de velar por la precisa fijación y recaudación de impuestos, impedir el fraude y la evasión fiscal, y establecer mejores fuentes de información en cuestiones tributarias. Los Estados Contratantes se prestarán asistencia mediante el intercambio de información autorizado conforme el Artículo 4 y las medidas afines que pudieran convenir las autoridades competentes conforme al Artículo 9.

2.- La información se intercambiará para lograr los fines del presente Acuerdo, independientemente de si la persona a la que se refiere la

información o en cuyo poder está dicha información es residente o nacional de un Estado Contratante.

3.- En los Estados Unidos las instituciones financieras no están obligadas a notificar al Servicio del Impuesto Sobre la Renta las transacciones en monedas que no excedan de \$10,000.00 dólares de los Estados Unidos, según dispone la sección 5313 del Título 31 del Código de los Estados Unidos, que esta en vigor en la fecha de la firma del presente Acuerdo. Además, las cantidades que no excedan de \$10,000.00 no están sujetas a los requisitos de notificación de la sección 5316 de Título 31 del Código de los Estados Unidos, que esta en vigor en la fecha de la firma del presente Acuerdo, cuando las transporta una persona de una sola vez:

a) De un lugar en los Estados Unidos a un lugar situado fuera de los Estados Unidos o a través de un lugar situado fuera de los Estados Unidos, o,

b) A un lugar en los Estados Unidos o a través de un lugar en los Estados Unidos desde un lugar situado fuera de los Estados Unidos o a través de un lugar situado fuera de los Estados Unidos.

4.- Será posible efectuar cualquier transacción entre residentes de los Estados Contratantes para adquisición de propiedades inmobiliarias en la Republica Dominicana, así como el envío de remesas menores o mayores de \$10,000.00 dólares de los Estados Unidos a la Republica Dominicana, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en las leyes de los Estados Unidos.

Artículo 4

Intercambio de Información

1.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán información para administrar y hacer cumplir las leyes nacionales de los Estados Contratantes relativas a los impuestos comprendidos en el presente Acuerdo, incluida la información para determinar, fijar y recaudar impuestos, para recuperar y ejecutar acreencias tributarias o para investigar o procesar delitos fiscales o delitos que contravienen la administración fiscal.

2.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se transmitirán información mutuamente y de forma automática, a fin de lograr los propósitos a que se refiere el Párrafo 1. Las autoridades competentes determinarán la información que habrán de intercambiar con arreglo a este párrafo y los procedimientos que habrán de usarse para el intercambio de dicha información.

3.- Las autoridades competentes de un Estado Contratante transmitirá de oficio a la autoridad competente del otro Estado, la información que haya llegado al conocimiento de aquel Estado y que pueda tener importancia y considerable influencia en el logro de los fines mencionado en el Párrafo 1. Las autoridades competentes determinarán la información que se intercambiarán con arreglo a este párrafo y adoptarán las medidas y aplicarán los procedimientos necesarios para garantizar que dicha información se envía a la autoridad competente del otro Estado.

4.- La autoridad competente del Estado Requerido facilitará la información previa petición de la autoridad competente del Estado Requeriente, para los fines mencionados en el Párrafo 1. Cuando la información que pueda obtenerse en los archivos fiscales del Estado Requerido no sea suficiente para dar cumplimiento a la solicitud, dicho Estado tomará todas las medidas pertinentes, incluidas las de carácter coactivo que no estén prohibidas por sus leyes, para facilitar al Estado Requeriente la información solicitada.

a) El Estado Requerido deberá tener autoridad para:

i) examinar libros, documentos, registros u otros bienes muebles que puedan ser pertinentes o esenciales para la indagación;

ii) interrogar a toda persona que tenga conocimiento, custodia o control de información que pueda ser pertinente o esencial para la indagación, o que estén en posesión de dicha información;

iii) obligar a toda persona que tenga conocimiento, o control de información que pueda ser pertinente o esencial para la indagación, o que este en posesión de dicha información, a comparecer en una fecha y lugar determinados a prestar declaración bajo juramento y a presentar libros, documentos, registros y otros bienes muebles;

iv) tomar dicha declaración bajo juramento a cualquier persona física.

b) Los privilegios concedidos por las leyes o prácticas del Estado Requeriente no se tomarán en cuenta en la ejecución de una solicitud, sino que su aplicabilidad se dejará a la discreción del Estado Requeriente.

5.- Cuando un Estado Contratante solicita información con arreglo a lo dispuesto en el Párrafo 4, el Estado Requerido la obtendrá y facilitará en la misma forma en que lo haría si el impuesto del Estado Requeriente fuera el impuesto del Estado Requerido. Sin embargo, de solicitarlo específicamente la autoridad competente del Estado Requeriente, el Estado Requerido:

a) indicará la fecha y el lugar para recibir la declaración o para la presentación de libros, documentos, registros y otros bienes muebles;

b) tomará juramento a la persona física que presta declaración o presenta los libros, documentos, registros y otros bienes muebles;

c) permitirá la presencia de las personas físicas a quienes la autoridad competente del Estado Requeriente señale como interesadas en la ejecución o afectadas por ella, incluidos el inculpado, su abogado, los encargados de la administración y ejecución de las leyes internas del Estado Requeriente a las que se refiere el presente Acuerdo y un comisionado o juez que este presente a fin de fallar en cuanto a la admisibilidad de las pruebas o determinar las cuestiones relativas a los privilegios, de conformidad con las leyes del Estado Requeriente;

d) brindará a las personas físicas cuya presencia se permita la oportunidad de interrogar, directamente o a través de la autoridad que practique la diligencia, a la persona física que preste declaración o presente libros, documentos, registros u otros bienes muebles;

e) obtendrá libros, documentos y registros originales y sin enmienda, y otros bienes muebles;

f) obtendrá o presentará copias fieles y exactas de los libros, documentos y registros originales y sin enmienda;

g) determinará la autenticidad de los libros, documentos, registros y otros bienes muebles presentados;

h) interrogará a la persona física que presente libros, documentos, registros y otros bienes muebles acerca del propósito para el cual el material presentado se conserva o se conservó, y la forma en que dicha conservación se lleva o se llevo a cabo;

i) permitirá a la autoridad competente del Estado Requeriente que someta preguntas por escrito sobre el objeto presentado a las cuales deberá responder la persona física que presente libros, documentos, registros y otros bienes muebles;

j) realizará toda otra acción que no contravenga las leyes ni esté en desacuerdo con las prácticas administrativas del Estado Requerido;

k) certificará que se siguieron los procedimientos solicitados por la autoridad competente del Estado Requeriente, o que los procedimientos solicitados no pudieron seguirse, con una explicación del impedimento de los motivos del mismo.

6.- Las disposiciones de los párrafos anteriores no se interpretan en el sentido de que imponen a un Estado Contratante la obligación de:

a) adoptar medidas administrativas que vayan en contra de las leyes y prácticas administrativas de dicho Estado o del otro Estado Contratante;

b) facilitar determinadas piezas de información que no se pueden obtener con arreglo a las leyes o en el curso ordinario de la administración de dicho Estado o del otro Estado Contratante;

c) facilitar información que divulgaría secretos empresariales, industriales, comerciales, profesionales o de negocios, o procedimientos comerciales;

d) facilitar información cuya divulgación sería contraria al orden público;

e) facilitar información recabada por el Estado Requeriente para administrar o aplicar una disposición de la ley tributaria del Estado Requeriente, o un requisito relativo a dicha disposición, que discrimine contra un nacional del Estado Requerido. Se considerará que una disposición de la ley tributaria o una medida a fin discrimina contra un nacional del Estado Requerido cuando es más gravosa con respecto al nacional del Estado Requerido que con respecto a un nacional del Estado Requeriente en igualdad de circunstancias. A los efectos de la oración anterior, el nacional del Estado Requeriente sujeto al pago de impuestos sobre los ingresos que devenga en todo el mundo no está en las mismas circunstancias que el nacional del Estado Requerido que no está sujeto al pago de impuesto sobre los ingresos que devenga en todo

el mundo. Lo dispuesto en este inciso no se interpretará de manera que impida intercambio de información con respecto a los impuestos de los Estados Unidos o de la República Dominicana sobre los beneficios de sucursales o sobre el ingreso por concepto de primas de los aseguradores no residentes o de las compañías de seguros extranjeras.

7.- Salvo lo dispuesto en el Párrafo 6, las disposiciones de los párrafos anteriores se interpretarán en el sentido de que imponen a un Estado Contratante la obligación de utilizar todos los medios legales y desplegar sus mejores esfuerzos para ejecutar una solicitud. Un Estado Contratante podrá, a su discreción, adoptar medidas para obtener y transmitir al otro Estado información que, con arreglo a lo dispuesto en el Párrafo 6, no está obligado a transmitir.

8.- La autoridad competente del Estado Requerido podrá permitir que los representantes del Estado Requeriente entren en el Estado Requerido a fin de interrogar a personas físicas y examinar libros y registros con el consentimiento de las personas físicas con quienes se establezca contacto.

9.- Toda información recibida por un Estado Contratante se considerará secreta de igual modo que la información obtenida en virtud de las leyes nacionales de aquel Estado y solamente se revelará a la autoridad competente de conformidad con el Artículo 1, y cuando corresponda, a personas físicas o autoridades (incluidos órganos judiciales y administrativos) encargados de determinar la infracción a las leyes sujeta a investigación, el cumplimiento de las leyes, y el procedimiento por la comisión del delito tocante a los impuestos que son el sujeto del presente Acuerdo o la supervisión de lo antedicho. Dichas personas físicas o autoridades usarán la información solamente para los propósitos indicado en la solicitud de información y podrán divulgar la información en procesos judiciales públicos o en resoluciones judiciales.

Artículo 5

Costos

Salvo acuerdo en contrario de las autoridades competentes de los Estados Contratantes, los costos ordinarios ocasionados por la prestación de ayuda serán sufragados por el Estado Requerido y los costos extraordinarios ocasionados por la prestación de ayuda serán sufragados por el Estado Requeriente.

Las autoridades competentes podrán convenir en dar un significado común a un término y determinar cuando son extraordinarios los costos.

Artículo 6

Procesamiento de Mutuo Acuerdo

1.- Los Estados Contratantes se comprometen a poner en práctica un programa destinado a lograr los propósitos del presente Acuerdo. Dicho programa podrá comprender, además de los intercambios mencionados en el Artículo 4, otras medidas para mejorar el cumplimiento de las leyes tributarias, tales como el intercambio de conocimientos técnicos, establecimiento de nuevas técnicas de auditoría, identificación de nuevas formas de evasión de impuestos, y de estudios conjuntos sobre la evasión de impuestos.

2.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes podrán comunicarse directamente entre sí para llegar a un acuerdo conforme a lo dispuesto en este Artículo.

Artículo 7

Puesta en Práctica

Antes de la entrada en vigencia del presente Acuerdo, los Estados Contratantes deberán pactar una carta que describa, a su mutua satisfacción los procedimientos legales y administrativos vigentes actualmente en cada uno de los Estados Contratantes para implementar los términos del presente Acuerdo.

Artículo 8

Otras Aplicaciones del Acuerdo

El presente Acuerdo sirve para los propósitos de cumplir con las normas de intercambio de información que establece la Sección 274 (h) (6) (c) del Código de Rentas Internas de los Estados Unidos de 1986 ("El Código") (relativa a las deducciones por asistir a convenciones en el exterior), mencionadas en las Secciones del Código 927 (e) (3) (A) (relativa a las compañías de ventas en el exterior) y 936 (d) (4) (relativa al

trato de aquellos ingresos provenientes de inversiones en las posesiones de los Estados Unidos que tengan derecho al crédito tributario para las posesiones de los Estados Unidos).

Artículo 9

Disposiciones Finales

1.- Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intentarán resolver de común acuerdo toda dificultad o duda que surja de la interpretación o del cumplimiento del presente Acuerdo, con la ayuda de las autoridades responsables de las relaciones exteriores en los Estados Contratantes, cuando dicha ayuda no tenga el efecto de infringir la reserva requerida por el Párrafo 9 del Artículo 4 del presente Acuerdo.

2.- El intercambio de información dispuesto por el presente Acuerdo estará sujeto al principio más estricto de la reciprocidad internacional.

Artículo 10

Entrada en Vigor

El presente Acuerdo entrará en vigor al efectuarse un canje de notas por los representantes de los Estados Contratantes debidamente autorizados al efecto, por las que confirmen su acuerdo mutuo de que ambas partes han cumplido todos los requisitos constitucionales y legales necesarios para dar cumplimiento al presente Acuerdo.

Artículo 11

Enmienda y Terminación

El presente acuerdo podrá modificarse o enmendarse por mutuo acuerdo de los Estados Contratantes.

Cualquiera de los Estados Contratantes podrá dar por terminado el presente Acuerdo en cualquier momento posterior a su entrada en vigor, previa notificación por la vía diplomática con un mínimo de tres meses de antelación.

Hecho en Santo Domingo, en duplicado, en los idiomas español e inglés, siendo ambos textos igualmente auténticos, el 7 de agosto de 1989.

BIBLIOGRAFIA

- AMIAMA, Manuel. *Prontuario de Legislación Administrativa Dominicana*, Publicaciones Onap, Santo Domingo, R.D., 1982.
- ANABALON RAMIREZ, Carlos. *Derecho Tributario Aduanero*. Editora Cosmos, Santo Domingo, R.D. 1980.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de la Incidencia Tributaria*, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, Uruguay.
- AVILES HERNANDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad Tributaria Garantía Constitucional del Contribuyente*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 2005.
- BARNICHTA GEARA, Edgar. *Derecho Tributario Administrativo*, Editora Corripio, Santo Domingo, R.D., 1989.
- BARNICHTA GEARA, Edgar. *Estudio del Código Tributario*, Editora Corripio, Santo Domingo, R.D., 1993.
- BARNICHTA GEARA, Edgar. *Los Recursos y Otros Temas Tributarios*, Editora Corripio, Santo Domingo, R.D., 1996.
- BARNICHTA GEARA, Edgar. *Mora y Evasión Tributaria No Pueden Coexistir*, Finjus, Editora Amigo del Hogar, Santo Domingo, R.D., 1998.
- BARNICHTA GEARA, Edgar. *Jurisprudencia Tributaria Dominicana Tomo I*, hasta el 2003, Editora Corripio, Santo Domingo, R.D., 2008.
- BARNICHTA GEARA, Edgar. *Jurisprudencia Tributaria Dominicana Tomo II*, del 2003 al 2008, Editora Corripio, Santo Domingo, R.D., 2008.
- BARNICHTA GEARA, Edgar. *Código Tributario, Impuestos y Exenciones*, Editora Búho, Santo Domingo, R.D., 2009.
- BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1964.

- BISCARETTI DI RUFFIA, Paolo. *Derecho Constitucional*, Tecnos, Madrid, España, 1973.
- BREA FRANCO, Julio. *El Sistema Constitucional Dominicano*, Volumen I, Cenapec, Santo Domingo, R.D., 1986.
- BUDIC, Domingo Valentín. *Diccionario del Comercio Exterior*. Ediciones Desalma, Buenos Aires, Argentina, 1991.
- CAMINITI, Virginia B. *Tratamiento de los Agentes de Retención y del Contribuyente Sustituto en el Derecho Tributario, La Ley, Tomo III*, Buenos Aires, Argentina, 2010.
- CAMPO, Gustavo, y DIAZ, Vicente O. *Estructura Jurídico-subjetiva de la Determinación de Oficio en el Marco de la Ley 11.683, La Ley, Tomo III*, Buenos Aires, Argentina, 2010.
- CAPITANT, Henry. *Vocabulario Jurídico*, Editora Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1977.
- CARRANZA TORRES, Luis R. *Derecho Tributario de la Teoría a la Práctica*, Legis, Argentina, 2006.
- CASAS, José Osvaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*, Gráfica Laf, Argentina, 2005.
- CEDEÑO LIZARDO, Margarita M, y PEREZ TAVERAS, David Alfonso. *Los Convenios sobre Doble Imposición Internacional*, Trabajo de Investigación para Optar por el Título de Magíster en Derecho Empresarial, Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra, Santo Domingo, R.D., 1997.
- CORDEIRO ALVAREZ, Ernesto. *Tratado de los Privilegios*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1969.
- COUTURE, Eduardo. *Vocabulario Jurídico*. Ediciones Desalma, Buenos Aires, Argentina, 1991.
- DE JUANO, Manuel. *Origen, Historia y Evolución de los Tributos*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1984.
- DI PIETROMICA, Viviana C. *El Método Exegético en la Interpretación de las Leyes, La Ley, Tomo III*, Buenos Aires, Argentina, 2010.
- DIAZ, Vicente O. *Medidas Unilaterales para Evitar la Doble Imposición, La Ley, Tomo I*, Buenos Aires, Argentina, 2010.

- ESTIVILL, Sergio. *Convenios y Métodos para Evitar la Doble Imposición, La Ley, Tomo I*, Buenos Aires, Argentina, 2010.
- FAYA VIESCA, Jacinto. *Finanzas Públicas*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1981.
- FERNANDEZ y CUEVAS, José Mauricio. *Impuesto Sobre la Renta al Ingreso Global de las Empresas*, Segunda Edición, Editorial Jus, México, 1977.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español*. Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, España, 1995.
- GALAN RUIZ, Javier. *La Responsabilidad Tributaria*, Editorial Arazandi, Navarra, España, 2005.
- GARCIA BELSUNCE, Horacio A. *Derecho Tributario Penal*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1985.
- GARCIA BELSUNCE, Horacio A. *La Autonomía del Derecho Tributario, La Ley, Tomo I*, Buenos Aires, Argentina, 2010.
- GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo, y FERNANDEZ, Tomás Ramón. *Curso de Derecho Administrativo I*, Cuarta Edición, Civitas, Madrid, España, 1987.
- GARCIA MULLIN, Roque. *Derecho Tributario Administrativo*, Revista Tributación, Santo Domingo, R.D.
- GARCIA VIZCAINO, Catalina. *El Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus Instancias Superiores*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1986.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*, Tercera Edición, Editora Depalma, Buenos Aires, 1982, y Novena Edición, Editora La Ley, Buenos Aires, Argentina, 2005.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., y NAVARRINE, Susana C. *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, Ediciones Desalma, Buenos Aires, Argentina, 1980.
- GOMEZ, Teresa. *La Determinación de Oficio y sus Diversas Consecuencias en Materia Probatoria, La Ley, Tomo III*, Buenos Aires, Argentina, 2010.
- GONZALEZ RODRIGUEZ, Alfonso. *La Justicia Tributaria en México*, Editorial Jus, México, 1992.

- HERRERA BILLINI, Hipólito. *Los Recursos Contra el Ejercicio Ilegal o Abusivo del Poder Administrativo*, Revista Estudios Jurídicos, Tomo I, Volumen I, Santo Domingo, R.D., 1967.
- HOSTOS, Eugenio María. *Moral Social*. Editores Julio D. Postigo e Hijos, Santo Domingo, R.D., 1968.
- ILLANES, Luis. *Un Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias*, Revista Tributación No.6, Santo Domingo, R.D., 1976.
- JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Talleres Gráficos S.A., Buenos Aires, Argentina, 1969.
- JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*, El Gráfico Impresores, Buenos Aires, Argentina, 1971.
- JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Argentina, 1985.
- LANZIANO, Washington. *Teoría General de la Exención Tributaria*, Ediciones Desalma, Buenos Aires, Argentina, 1979.
- LOMELI CEREZO, Margarita. *Derecho Fiscal Represivo*, Editorial Porrúa, México, 1979.
- LUCIANO PICHARDO, Rafael. *De las Astreintes y Otros Escritos*. Segunda Edición, Editora Corripio, Santo Domingo, R.D., 2010.
- LUQUI, Juan Carlos. *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1993.
- MACHADO, Pablo. *Jurisprudencia Dominicana 1960-1976 (Tomo II)*. Editora de la UASD. Santo Domingo, R.D., 1977.
- MARTIN, José María, y RODRIGUEZ USE, Guillermo. *Derecho Tributario Procesal*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987.
- MARTIN, José M., y RODRIGUEZ USE, Guillermo. *Derecho Tributario General*, LexisNexis, Argentina, 2006.
- MARTINEZ LOPEZ, Luis. *Derecho Fiscal Mexicano*, Cuarta Edición, Ecasa, México, 1980.
- MAZEAUD, Henry, León y Jean. *Lecciones de Derecho Civil*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, Argentina, 1974.
- MENENDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario*, Segunda edición, Editorial Lex Nova, España, 2001.

- MUESES HENRIQUEZ, René. *Derecho Administrativo Dominicano*, Santo Domingo, R.D., 1979.
- MUSGRAVE, Richard A. y Peggy B. *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Quinta Edición, Programas Educativos, México, 1995.
- NAVARRINE, Susana Camila, y ASOREY, Rubén O. *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1985.
- PEÑA, Víctor Manuel. *El Derecho Tributario Dominicano*, Instituto de Capacitación Tributaria, Santo Domingo, R.D., 1998.
- PONT MESTRES, Magin. *La Justicia Tributaria y su Formulación Constitucional*, Revista Tributación Nos.41-42, Incat, Santo Domingo, R.D., 1985.
- QUERALT, Juan Martín, LOZANO, Carmelo, y POVEDA, Francisco. *Derecho Tributario*, Editorial Aranzadi, España, 2001.
- RAMIREZ, Juan Carlos. *El Contrato Administrativo*, Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1990.
- RODRIGUEZ DEMORIZI, Emilio. *La Constitución de San Cristóbal 1844-1854*, Editora del Caribe, Santo Domingo, R.D., 1980.
- ROSEMBUJ, Tulio Raúl. *El Hecho de Contribuir*, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, Buenos Aires, Argentina, 1975.
- ROSS, Jaime. *Noción General de Derecho Tributario*, Revista Tributación No.2, Santo Domingo, R.D., 1975.
- ROSS, Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo*, Incat, Santo Domingo, R.D., 1989 y Capgefi 2009.
- ROSSY, Juan M. *El Delito Fiscal*, Bosch, Casa Editorial, Barcelona, España, 1989.
- SALORT S, Vicente. *Diccionario de Términos Tributarios de Uso Común*, Eve Impresos, Chile, 2006.
- SANCHEZ HERNANDEZ, Mayol. *Derecho Tributario*, Cárdenas Editor, México, 1988.
- SANCHEZ PINO, Antonio José, y MALVAREZ PASCUAL, Luis Alberto. *La Estimación Indirecta en el Ambito de la Gestión Tributaria*. Editorial Aranzadi, Navarra, España, 2000.

- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Universidad Complutense de Madrid, España, 1993.
- SCARPELLO, Eduardo Luis. *El Secreto Fiscal. La Ley, Tomo III*, Buenos Aires, Argentina, 2010.
- SERLOOTEN, Patrick. *La Fiscalité Francaise*, Ediciones Dalloz, París, Francia, 1996.
- SOLER, Osvaldo H. *El Principio de que Nadie Puede Ser Obligado a Declarar contra sí Mismo frente a las Inspecciones de la AFIP, La Ley, Tomo I*, Buenos Aires, Argentina, 2010.
- SOPENA GIL, Jordi. *El Embargo de Dinero por Deudas Tributarias*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, Madrid, España, 1993.
- SPILA GARCIA, Rubén. *Principios de Derecho Procesal Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1978.
- SPISSO, Rodolfo R. *La Imposibilidad de Utilizar en el Proceso Penal Pruebas Aportadas por el Contribuyente durante la Fiscalización Tributaria, La Ley, Tomo III*, Buenos Aires, Argentina, 2010.
- TRONCOSO DE LA CONCHA, Manuel De Jesús. *Elementos de Derecho Administrativo*, Cuarta Edición, Onap, Santo Domingo, R.D., 1981.
- TROTABAS, Louis, y COTTERET, Jean-Marie. *Droit Fiscal*, Octava Edición, Dalloz, París, Francia, 1997.
- UCKMAR, Víctor. *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Temis, S.A., Colombia, 2002.
- VILLEGAS, Héctor. *Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario*, Ediciones Desalma, Buenos Aires, Argentina, 1976.
- VILLEGAS, Héctor. *Derecho Tributario Represivo Latinoamericano*, Revista Tributación No.14, Santo Domingo, R.D., 1978.
- VILLEGAS, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Desalma, Quinta Edición, Buenos Aires, Argentina, 1992.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidad y Legalidad en el Derecho Tributario*. Revista Tributación No.14, Incat, Santo Domingo, R.D., 1978.