

### **LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE**

Si bien es cierto que el Fisco tiene el derecho de cobrar hasta el último centavo adeudado, también es cierto que el contribuyente disfruta de derechos, algunos de los cuales indicamos a continuación:

#### **1.- Pagar Únicamente los Tributos Señalados por la Ley.**

En virtud del Principio de Legalidad Tributaria, consagrado en el artículo 37, numeral 1, de la Constitución de la República, sólo mediante ley se pueden establecer tributos. Por lo tanto, cualquier impuesto, contribución, recargo o prestación de cualquier especie exigida por el Estado a los particulares, debe ser hecha mediante una ley, a pena de nulidad.

Los particulares tienen el derecho de rechazar o hacer caso omiso de cualquier solicitud o exigencia hecha por el gobierno o sus funcionarios, en el sentido de pagar impuestos o contribuciones que no hayan sido previa y expresamente aprobados por la ley. Asimismo, tienen el derecho de pagar exclusivamente las sumas que la ley dice que deben ser pagadas, ni un centavo más.

El funcionario que exija a los particulares impuestos o contribuciones ilegales o en exceso, comete el delito de concusión, previsto por el Artículo 174 del Código Penal y castigado con penas de multas, prisión y destitución del cargo.

#### **2.- Pagar el Tributo en Proporción a su Capacidad Contributiva.**

Ninguna ley puede exigir el pago de tributos por encima de la capacidad que tienen las personas para pagarlos (Artículo 9, literal e) de la Constitución). Es el Principio de Capacidad Contributiva. Tampoco los tributos pueden ser confiscatorios o expropiatorios (Artículo 8, numeral 13, de la Constitución). Por lo tanto, los contribuyentes tienen el derecho de no pagar un impuesto confiscatorio o que esté por encima de su capacidad contributiva, utilizando las vías legales para recurrir en contra de decisiones de esta naturaleza.

#### **3.- Disfrutar de las Exenciones que Otorga la Ley.**

Todo contribuyente tiene derecho a utilizar y disfrutar de las exenciones o exoneraciones que le otorga la ley, por el tiempo que la ley señale (Artículo 110 de la Constitución), sin ser perturbado por ningún funcionario que no se las reconozca y sin que las mismas puedan ser revocadas de manera arbitraria.

#### **4.- Pagar con Facilidad, Economía y Prontitud.**

Los contribuyentes tienen el derecho de que la Administración Tributaria les brinde facilidades para pagar los tributos debidos, sin presentarles obstáculos e impedimentos. Tienen el derecho de que su pago no conlleve a gastos accesorios por culpa del Fisco, y a que el pago pueda efectuarse sin pérdida de tiempo o formalismos innecesarios.

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

### **5.- Derecho a la Seguridad.**

Los contribuyentes tienen derecho a la seguridad jurídica mediante reglas de juego claras y preestablecidas, que eviten abusos y presiones injustificadas por parte de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria. Tienen derecho a un trabajo sereno, sin que la Administración Tributaria, abusando de sus facultades discrecionales, los someta a continuas fiscalizaciones y molestias innecesarias.

### **6.- Consultas, Respuestas y Asesorías.**

Los contribuyentes tienen derecho a consultar a la Administración Tributaria sobre aquellos aspectos impositivos de difícil aplicación. Tienen derecho a recibir respuestas a sus solicitudes y a recibir asesoría básica de parte del Fisco.

### **7.- Derecho a la Igualdad.**

Los contribuyentes tienen derecho a discutir y litigar en contra de la Administración Tributaria en un plano de igualdad y no de inferioridad, en el entendido de que la relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no de fuerza.

Los contribuyentes tienen el derecho a recibir el mismo trato, a pagar el mismo tributo y a disfrutar de los mismos incentivos y exoneraciones fiscales que reciben otros contribuyentes que reúnan sus mismas condiciones.

### **8.- Derecho a la Justicia.**

Los contribuyentes tienen derecho a ser oídos y a que sus casos sean tratados con justicia, imparcialidad y apego a la ley, y a que sus litigios en contra del Fisco sean conocidos y juzgados por un tribunal judicial o administrativo que sea independiente de la Administración Pública o Tributaria, por ser esta última parte interesada en el proceso.

Los contribuyentes tienen el derecho de someter judicialmente a aquellos funcionarios o empleados públicos que, excediéndose en sus poderes o abusando de la autoridad que la ley les confiere, cometieren abusos en su contra.

#### **9.- Derecho a la Denuncia.**

A todo contribuyente le asiste el derecho de denunciar públicamente los actos de corrupción, abusos de autoridad y excesos de poder que cometan los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria y las presiones que en su contra éstos puedan ejercer. También le asiste el derecho de denunciar cualquier evasión o defraudación fiscal cometida por otros contribuyentes, ya sea que esta evasión fiscal constituya o no una competencia desleal o le cause o no un perjuicio directo y personal al denunciante.

#### **10.- Inversión de su Pago.**

Todo contribuyente tiene el derecho de saber en qué utiliza el gobierno los ingresos que recibe. Asimismo tiene el derecho de velar porque el gobierno haga un buen uso e inversión del dinero que recibe por concepto del pago de los tributos.

## **PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA ECONOMIA MODERNA**

Como garantía esencial de los derechos del ser humano existe, desde la época del imperio romano, una máxima jurídica que aún perdura en nuestro tiempo y que constituye uno de los soportes más sólidos del derecho: “Nulla poena sine lege previa”, es decir que no puede existir una pena o sanción sin la existencia previa de una ley.

En materia tributaria el principio de legalidad encuentra su razón en la garantía que deben recibir los particulares contra los posibles abusos que pudiere cometer la Administración Pública y se sintetiza en la frase de que no pueden existir tributos sin una ley previa que los establezca.

Como uno de los atributos esenciales del Estado, se le reconoce a éste la potestad tributaria, es decir la facultad inalienable e irrenunciable de establecer tributos. Sin embargo, el propio Estado, a través de su Constitución, se autolimita en el ejercicio de esa facultad, al consagrar las formas y condiciones en que la potestad tributaria debe ser ejercida.

Conociendo la importancia económica, social y jurídica de los tributos y bajo el entendido de que la potestad tributaria no puede ser ejercida por cualquier órgano o poder del Estado, normalmente el constituyente atribuye el ejercicio de esa potestad a un solo poder.

La Constitución dominicana, siguiendo los lineamientos del principio de separación de los poderes, atribuyó competencia exclusiva al Congreso Nacional para ejercer la potestad tributaria, al consagrar en su numeral 1 del Artículo 37, que corresponde al Congreso Nacional "establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión".

Sobre el Principio de Legalidad Tributaria y mediante sentencia de fecha 19 de mayo de 1999, que conoció sobre una acción en inconstitucionalidad de un Decreto presidencial que supuestamente establecía un impuesto, nuestra Suprema Corte de Justicia ratificó este Principio de Legalidad, expresando que entre las atribuciones del Congreso le corresponde, según el artículo 37, numeral 1, establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión y que entre las atribuciones reservadas a la competencia del Presidente de la República al tenor del artículo 55 de la Constitución, no se encuentra la de instituir impuestos o contribuciones generales.

Sin embargo, en nuestro país los siguientes aspectos han sido materia de controversia:

- 1) No hay dudas de que el numeral 1 del artículo 37 de la Constitución dispone que corresponde al Congreso Nacional "establecer los impuestos o contribuciones generales y

determinar el modo de su recaudación e inversión". Sin embargo, surgen las siguientes interrogantes:

a) ¿Debe el concepto constitucional de "impuestos" asimilarse al de "tasas", para afirmar que también las tasas pueden ser creadas únicamente por ley del Congreso Nacional?

b) La Constitución habla de "contribuciones generales". ¿Qué deberá entenderse, entonces, por "contribuciones particulares"? ¿Son las tasas contribuciones particulares?

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

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

b) El artículo 4 de la Constitución señala que los encargados de los poderes públicos son responsables y "no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes".

b.1) ¿Significa esto que mediante ley el Congreso Nacional puede atribuirle al Poder Ejecutivo la potestad de establecer impuestos o algunos de sus elementos constitutivos?

b.2) ¿Cuando en esta parte específica la Constitución se refiere a que sus atribuciones son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes, se está refiriendo a las atribuciones de los poderes del Estado o se está refiriendo a las atribuciones de los encargados de los Poderes del Estado?

c) Cuando la Constitución habla de que es atribución del Congreso Nacional, al establecer impuesto, el "determinar el modo de su recaudación", se refiere a si la recaudación será en moneda o en especie o mediante el trabajo personal del deudor, o se refiere a si la recaudación será directamente sobre el deudor tributario o mediante intermediarios responsables?

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

Sobre todos estos aspectos controversiales creo que sería muy difícil adoptar una posición radical, debido principalmente a que nuestra Constitución no es muy clara al respecto y da lugar a que se interpreten los términos que ella utiliza.

No obstante, debemos partir de la idea de que, por ejemplo, el concepto de tributo y la clasificación de ellos en impuestos, tasas y contribuciones son conceptos modernos utilizados en la doctrina y en muy pocas leyes y reglamentos.

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

Por lo anterior el principio de legalidad tributaria debe entenderse en su forma más amplia, para afirmar que si bien es cierto que no hay tributo sin ley que lo establezca, tampoco pueden concederse exenciones fiscales más que en las formas previstas por el texto legal, es decir por ley, en virtud de la ley o por contratos aprobados por el Congreso Nacional.

Asimismo, cualquier modificación o limitación a una de estas leyes o contratos, mediante reglamentos, decretos, normas o resoluciones, constituye una violación a los preceptos constitucionales y por tanto acarrea su inmediata nulidad.

Por otra parte es importante señalar que el principio de legalidad tributaria tiene estrecha relación con el principio de irretroactividad de la ley, pues si bien es cierto que no puede establecerse un tributo sin una ley, también es cierto que debe tratarse de una ley previa a la ocurrencia del hecho que genera la obligación de pagar ese tributo.

En efecto, para poder cobrarse un tributo la Constitución exige la existencia de una ley y que esa ley que establece el tributo haya ido creada con anterioridad a la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria; es decir que el acto, hecho o circunstancia que grava esa ley haya ocurrido con posterioridad a la promulgación de la misma, pues de lo contrario la ley se estaría aplicando con efecto retroactivo, contradiciendo las disposiciones del artículo 47 de la Constitución.

No obstante, en los tiempos modernos el principio de legalidad tributaria se encuentra cuestionado, debido fundamentalmente a diversas teorías que entienden que una aplicación estricta e inflexible de este principio no se corresponde con los requisitos de agilidad y decisiones urgentes que exige la economía moderna, sobre todo en el área de las aduanas y en épocas de fluctuaciones inflacionarias. Así, se piensa en que decisiones económicas y tributarias que deben ser adoptadas con carácter inmediato, pierden sus efectos debido a la lentitud y formalidad en que funcionan las cámaras legislativas.

Existe, pues, en la actualidad un enfrentamiento entre dos teorías que pretenden regular el principio de legalidad tributaria: a) Una estricta, que se basa en la protección a los derechos de los particulares, que entiende que sólo el Congreso Nacional puede establecer, modificar o limitar los tributos; y, b) Una relativa, que considera que deben delegarse en órganos administrativos algunas facultades para modificar o limitar la aplicación de los tributos.

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

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

Personalmente entiendo que la economía nacional debe adaptarse a los tiempos modernos, pero sin violentar las leyes existentes. La economía no es estática, sino que varía de acuerdo a las realidades. En esa misma magnitud y prontitud deben variar las disposiciones jurídicas que regulan la economía y la tributación. Para ésto es necesario crear un sistema jurídico que permita la adopción de medidas urgentes, pero sin lesionar los derechos de los individuos.

## **DERECHO DE SALIDA: LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA Y UNA SENTENCIA CUESTIONADA**

### **I.- La Sentencia y sus Fundamentos.**

Mediante sentencia de fecha 19 de mayo de 1999, que conoció sobre una acción en inconstitucionalidad de un Decreto presidencial que supuestamente establecía un impuesto, la Suprema Corte de Justicia dominicana declaró no conforme con la Constitución de la República el Decreto No.295-94, del 29 de septiembre de 1994, por las siguientes razones:

#### **1) De la Acción en Inconstitucionalidad contra las leyes, decretos, resoluciones y actos.**

Dispone la sentencia que de acuerdo con el artículo 67, inciso 1, de la Constitución, corresponde a la Suprema Corte de Justicia, por vía principal, conocer de la acción en inconstitucionalidad en contra de las leyes, decretos, resoluciones y actos y anularlos con carácter erga omnes, o sea frente a todo el mundo y para todos los casos.

#### **2) Principio de Legalidad Tributaria.**

a) Que "efectivamente el artículo 4 de la Constitución consagra la división de los poderes y hace a sus encargados responsables y precisa que estos no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por la Constitución y las leyes;

b) Que entre esas atribuciones al Congreso le corresponde, según el artículo 37, numeral 1, como Poder Legislativo, establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión; que entre las atribuciones reservadas a la competencia del Presidente de la República al tenor del artículo 55 de la Constitución, no se encuentra la de instituir impuestos o contribuciones generales;

c) Que como el Decreto del Poder Ejecutivo No.295-94, del 29 de septiembre de 1994, fija una contribución de salida de la República a cargo de toda persona que viaje al exterior por vía aérea, resulta evidente la transgresión, por vía del indicado decreto, de las disposiciones del numeral 1 del artículo 37 de la Constitución, al crear una contribución que sólo corresponde al Congreso establecer; y,

d) Que al carecer de capacidad el Poder Ejecutivo para disponer la recaudación contributiva, como se ha visto, dicho decreto es nulo por contravenir el artículo 46 de la Carta Magna".

#### **3) Contribución en Moneda Extranjera.**



Con respecto a la contribución en moneda nacional, la sentencia comentada manifiesta lo siguiente:

a) Que el artículo 111 de la Constitución dispone que la unidad monetaria nacional es el peso oro y que sólo tendrán circulación legal y fuerza liberatoria los billetes emitidos por una entidad emisora única y autónoma, cuyo capital sea propiedad del Estado.

b) Que lo anterior obliga a admitir que todas las operaciones económicas internas deben hacerse con la moneda nacional, ya que su fuerza liberatoria es absoluta y total.

c) Que la Ley Monetaria No.1528 del 9 de octubre de 1947, dispone en su artículo 2 que los precios, impuestos, tasas, honorarios, sueldos, salarios, contratos y obligaciones de cualquier clase y naturaleza que deban ser pagados, cobrados o ejecutados en la República Dominicana, se expresarán y liquidarán exclusivamente en pesos. Toda cláusula calificativa o restrictiva que imponga pagos en plata y oro metálico, monedas o divisas extranjeras o cualquier unidad monetaria que no sea el peso, será nula. No obstante, dicha nulidad no invalidará la obligación principal cuando ésta pueda interpretarse en términos de la unidad monetaria nacional, caso en el cual se liquidarán las respectivas obligaciones en pesos, efectuando la conversión sobre las bases de las paridades legales correspondientes, ya sea al tiempo de la celebración del contrato o bien al momento del pago según resulte más favorable al deudor".

d) Que ni en la Ley Monetaria ni en la que instituye el Banco Central existe disposición alguna que permita, fuera de las excepciones indicadas en el artículo 2 de la Ley Monetaria, el cobro de impuestos y contribuciones en moneda extranjera, lo que hace que el indicado Decreto No.295-94 resulte inconstitucional.

## **II.- Comentarios Jurídicos sobre la Sentencia de la Suprema Corte de Justicia.**

### **A) Triple Incompetencia de la Suprema Corte de Justicia.**

#### **1) Incompetencia de la SCJ para Conocer de una Acción en Inconstitucionalidad en Contra de un Decreto.**

De conformidad con el Artículo 67, numeral 1, de la Constitución de la República, corresponde exclusivamente a la Suprema Corte de Justicia sin perjuicio de las demás atribuciones que le confiere la ley, "Conocer en única instancia de las causas penales seguidas al Presidente y al Vice-Presidente de la República, los Senadores, Diputados, Secretarios de Estado, subsecretarios de Estado, Jueces de la Suprema Corte de Justicia, Procurador General de la República, Jueces y Procuradores Generales de las Cortes de

Apelación, Abogado del Estado ante el Tribunal de Tierras, Jueces del Tribunal Superior de Tierras, a los miembros del Cuerpo Diplomático, la Junta Central Electoral, de la Cámara de Cuentas y los Jueces del Tribunal Contencioso Tributario; y de la constitucionalidad de las leyes, a instancias del Poder Ejecutivo, de uno de los Presidentes de las Cámaras del Congreso Nacional o de parte interesada."

Como puede leerse, la Constitución es clara al disponer textualmente que compete a la Suprema Corte de Justicia conocer de la "constitucionalidad de las leyes", no de la constitucionalidad de toda norma jurídica y por tanto es clara la incompetencia de la Suprema Corte de Justicia para conocer sobre acciones en inconstitucionalidad de decretos, reglamentos, resoluciones y actos.

Entendemos que existen mecanismos legales para impugnar la inconstitucionalidad de decretos, reglamentos, resoluciones y actos, y que este mecanismo es por ante los tribunales ordinarios, como vía de excepción y no por vía principal ante la Suprema Corte de Justicia.

Cuando la Suprema Corte de Justicia afirma que el concepto "leyes" indicado en el artículo 67, numeral 1, de la Constitución de la República no debe leerse textualmente, sino que debe interpretarse también como decretos, reglamentos, resoluciones y actos, está cometiendo errores jurídicos, por las siguientes razones:

a) La Constitución es clara al establecer textualmente la palabra "leyes". Si el constituyente hubiese querido ampliar el concepto "leyes" a toda norma jurídica, así lo hubiese hecho. Recordemos que la Constitución es de estricta interpretación. Por lo tanto, la Suprema Corte de Justicia se está autoabrogando ella misma poderes que no le corresponden y está usurpando funciones de otro poder, violando el principio constitucional de la separación de los poderes del Estado, lo cual hace que la sentencia indicada adolezca de nulidad absoluta o de pleno derecho, y por tanto sin ninguna consecuencia jurídica.

b) La Constitución es clara al delimitar los poderes del Estado y las atribuciones de cada uno de ellos. Si la Suprema Corte de Justicia tuviese facultad para anular erga omnes, es decir con carácter general, los decretos, reglamentos, resoluciones y actos del Poder Ejecutivo, del Presidente de la República y de los funcionarios y empleados de la Administración Pública, sin lugar a dudas la Suprema Corte de Justicia estaría interfiriendo directamente en otros poderes del Estado.

c) No se niega que el Poder Judicial tiene un control sobre la legalidad y/o inconstitucionalidad de los actos jurídicos de la Administración Pública, tales como decretos, reglamentos, resoluciones y actos. Lo que se discute es que este control no le corresponde a la Suprema Corte de Justicia por vía de la acción en inconstitucionalidad, es decir por vía principal y con carácter general o erga omnes, sino que a quien realmente le corresponde es al Poder Judicial completo, es decir por vía de excepción y con carácter particular.

d) Cuando la Suprema Corte de Justicia interpreta el concepto "leyes" como sinónimo de decretos, resoluciones, actos, etc., estaría también admitiendo que en muchos casos donde la Constitución dice textualmente "leyes", debe también interpretarse como sinónimo de decretos, resoluciones y actos y en tal sentido estaría modificando todo el régimen jurídico nacional.

Así, por ejemplo, cuando el artículo 8, numeral 5, de la Constitución expresa que "a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe", deberá entenderse que en lo adelante y con esta sentencia de la Suprema Corte de Justicia, podrán crearse obligaciones e impedimentos a los ciudadanos en base a decretos, reglamentos, resoluciones o simple actos administrativos, lo cual implicaría poderes autoritarios y totalitarios para los empleados públicos.

En consecuencia, entendemos que la Suprema Corte de Justicia, al interpretar el concepto "leyes" establecido en el artículo 67, numeral 1, de la Constitución de la República, como sinónimo de decretos, resoluciones y actos, cometió un grave error jurídico que esperamos sea corregido en el porvenir.

## **2) Incompetencia de la SCJ para Conocer de una Acción en Inconstitucionalidad Basada en Cuestiones de Hecho y No de Derecho.**

Independientemente de la competencia que pueda o no tener la Suprema Corte de Justicia para conocer de la acción en inconstitucionalidad en contra de un decreto del Presidente de la República, en el presente caso resulta obvia la incompetencia de la Suprema Corte de Justicia para conocer de la acción.

En efecto, de acuerdo con el contenido expreso de la sentencia de la Suprema Corte de Justicia, el presente caso se basó en el hecho de que un particular fue a pagar en pesos dominicanos la tasa o tarifa aeroportuaria y que la persona encargada de cobrar la referida tasa o tarifa se negó a recibir el pago en pesos dominicanos, exigiendo su pago en dólares, lo cual, según dice dicha sentencia, se hizo constar en un Acto de Notoriedad, que nunca fue sometido a debate público y contradictorio.

Sin embargo, de conformidad con lo expresado por dicha sentencia y desde el punto de vista estrictamente legal, lo correcto no era que la Suprema Corte de Justicia se declarara competente para conocer de una acción en inconstitucionalidad en estas circunstancias, sino que por tratarse de una cuestión de hecho y no de derecho, donde incluso ni siquiera se debatió la validez o no de dicho Acto de Notoriedad, la Suprema Corte de Justicia se declarara incompetente, dejando a los tribunales ordinarios el conocimiento del fondo del caso, pues en el presente caso se trató de asuntos de hecho, es decir de cuestiones específicas

como era la supuesta no aceptación en pesos dominicanos de una tasa o tarifa, no de asuntos legales o constitucionales.

En este tenor, debe entenderse que la Suprema Corte de Justicia, al declarar la inconstitucionalidad de un decreto en base a un Acto Notarial levantado expresamente para un caso particular y excepcional, no general, se basó en hechos particulares, no en el derecho, lo cual es jurídicamente incorrecto, pues el papel de la Suprema Corte de Justicia al conocer de la acción en inconstitucionalidad, es estrictamente el de conocer sobre la inconstitucionalidad o no de las leyes, y no el de conocer sobre violaciones a las leyes en casos particulares.

Para conocer sobre violaciones a las leyes o a la Constitución en casos particulares, están los tribunales ordinarios, los cuales sí tienen competencia para conocer en cada caso particular el fondo del asunto o las cuestiones de hecho que lo rodean, en un juicio público y contradictorio.

Por lo tanto, en el caso específico de la sentencia señalada, la competencia procesal no era de la Suprema Corte de Justicia, sino de los tribunales ordinarios.

### **3) Incompetencia de la SCJ para Conocer como Acción en Inconstitucionalidad las Supuestas Violaciones a las Leyes.**

Para declarar inconstitucional el Decreto No.295-94, la sentencia de la Suprema Corte de Justicia se basó en que el señalado Decreto No.295-94 indicaba que la tasa o tarifa aeroportuaria que debían pagar los viajeros, era fijada en dólares y no en pesos, lo cual contradecía el artículo 2 de la Ley Monetaria No.1528, del 9 de octubre de 1947, el cual consagra que los precios, impuestos, tasas, honorarios, sueldos, salarios, contratos y obligaciones de cualquier clase y naturaleza que deban ser pagados, cobrados o ejecutados en la República Dominicana, se expresarán y liquidarán exclusivamente en pesos. Toda cláusula calificativa o restrictiva que imponga pagos en plata y oro metálico, monedas o divisas extranjeras o cualquier unidad monetaria que no sea el peso, será nula.

Sin embargo e independientemente de que en el fondo sea válida o no la anterior afirmación de la Suprema Corte de Justicia e independientemente de la interpretación que tiene dicho Tribunal respecto de si el concepto "leyes" debe ser sinónimo de decretos, resoluciones y actos, lo cierto es que en el presente caso no procedía la Acción en Inconstitucionalidad consignada en el artículo 67 de la Constitución de la República, pues dicha acción sólo tiene por finalidad analizar la posible contradicción que pueda tener una norma jurídica frente a la Constitución de la República y nunca la posible contradicción que pueda tener un decreto frente a una ley.

Por lo tanto, es erróneo que la Suprema Corte de Justicia tome como base la Ley No.1528 del 9 de octubre de 1947, para declarar inconstitucional el Decreto No.295-94, pues en este caso no se discutió la legalidad o no de dicho decreto, sino la inconstitucionalidad o no del mismo.

Recordemos que en el presente caso no se trató de un recurso de casación, sino de una acción en inconstitucionalidad.

## **B) Otras Violaciones Procesales de esta Sentencia.**

### **1) Falta de Procedimiento Previo.**

La Ley de Organización Judicial dispone que cuando la ley no ha establecido el procedimiento que debe seguirse para conocer de una acción o recurso, y con la finalidad de que no se impida el ejercicio libre del derecho, competirá a la Suprema Corte de Justicia disponer dicho procedimiento.

Fue de esta manera que hace pocas semanas la Suprema Corte de Justicia dictó el procedimiento que debe seguirse para conocer sobre el Recurso de Amparo, pues aún la ley no había establecido un procedimiento.

Sin embargo, aún cuando todavía ni la ley ni la Suprema Corte de Justicia han establecido el procedimiento que deberá seguirse para conocer de la acción en inconstitucionalidad por vía principal, la Suprema Corte de Justicia, en violación de la Ley de Organización Judicial, dicta una sentencia sobre una Acción en Inconstitucionalidad, sin existir procedimiento previo.

### **2) Falta de Citación al Estado y Falta de Transcripción en la Sentencia del Dictamen del Procurador General de la República.**

En virtud de que con la Acción en Inconstitucionalidad se pretende decidir sobre la violación de la Constitución hecha por las leyes (y según la SCJ también en contra de los decretos, resoluciones y actos), de lo que realmente se trata es de una acción o demanda en contra de una norma jurídica emitida por los órganos del Estado y por ende se entiende que el Estado debe formar parte activa en cualquier proceso judicial en el cual se pretenda anular las normas jurídicas que el propio Estado ha emitido, es decir que en toda acción en inconstitucionalidad la Suprema Corte de Justicia debe, antes de decidir sobre dicha acción, hacer que se ponga en causa al Estado, como parte interesada.

No obstante, la Suprema Corte de Justicia simplemente solicita el dictamen del Procurador General de la República, pero sin ponerlo en causa. Además, en la sentencia indicada sólo se

hace mención del señalado dictamen del Procurador General de la República, sin transcribir ni siquiera las conclusiones de éste, como sí lo hace respecto del demandante.

**C) Contrario a lo que dice la Sentencia, el Decreto No.295-94 Sí Respeta el Principio de Legalidad Tributaria.**

Nadie discute, como bien dice la Suprema Corte de Justicia, que el artículo 4 de la Constitución consagra la división de los poderes y precisa que éstos no pueden delegar sus atribuciones.

Tampoco se discute que entre las atribuciones del Congreso le corresponden, según el artículo 37, numeral 1, de la Constitución, establecer los impuestos y contribuciones generales.

Asimismo, es válida la afirmación hecha por dicha sentencia de la Suprema Corte de Justicia en el sentido de que no está dentro de las atribuciones del Presidente de la República, según el artículo 55 de la Constitución, instituir impuestos o contribuciones generales.

Es por las razones anteriores que en ningún momento el Presidente de la República, a través del Decreto No.295-94, ha establecido ni instituido ningún impuesto o contribución general, como erróneamente afirma la sentencia indicada de la Suprema Corte de Justicia.

Por el contrario, en el presente caso sí se ha respetado el artículo 37, numeral 1, de la Constitución, que consagra como una atribución exclusiva del Congreso Nacional, establecer los impuestos y contribuciones generales, como se indica a continuación.

**1) La Contribución de Salida fue Creada por Ley, No por Decreto.**

El artículo 8, literal e), de la Ley No.8, de fecha 17 de noviembre de 1978, que creó la Comisión Aeroportuaria, establece textualmente lo siguiente:

**Artículo 8.-** La Comisión Aeroportuaria tendrá las siguientes atribuciones: e) Fijar y regular tarifas para el uso de los servicios y facilidades proporcionados en los aeropuertos bajo su administración, con la aprobación del Poder Ejecutivo.

Por lo tanto, de acuerdo con la Ley No.8, que estableció la tasa o contribución por servicios aeroportuarios, la Comisión Aeroportuaria tiene facultad legal para fijar y regular estas tasas o tarifas, con la aprobación del Poder Ejecutivo.

En consecuencia, no es válida la indicada sentencia cuando da a entender que dicha tasa o tarifa aeroportuaria fue establecida por el Presidente de la República en atención al artículo 55 de la Constitución de la República.

Lo cierto es que dicha tasa o tarifa aeroportuaria fue establecida por la Ley No.8, del Congreso Nacional, y que el Presidente de la República, al dictar el Decreto No.295-94, únicamente aplicó la dicha Ley, cuando fijó por decreto el monto de la tarifa que había creado la ley.

## **2) Facultad de Avocación del Presidente de la República.**

La Comisión Aeroportuaria es un órgano de la Administración Pública, dependiente de la Secretaría de Estado de Obras Públicas y Comunicaciones, cuyo jefe es el Presidente de la República, de conformidad con el artículo 55 de la Constitución de la República.

De conformidad con el artículo 2, párrafo I, de la Ley No.4378 del 10 de febrero del año de 1956, conocida como Ley Orgánica de Secretarías de Estado, el Presidente de la República tiene facultad para asumir, cuando así lo disponga por decreto, el ejercicio de las atribuciones correspondientes a una o a todas las Secretarías de Estado.

Asimismo y de acuerdo con el artículo 4 de dicha Ley No.4378, de Secretarías de Estado, el Presidente de la República goza de facultades de avocación y revocación sobre sus órganos jerárquicamente bajo su dependencia, cuando expresa textualmente lo siguiente:

**Artículo 4.-** Los Secretarios de Estado deberán opinar sobre todos los asuntos que sometan, cursen o tramiten al Presidente de la República, así como sobre todos aquellos acerca de los cuales le pida opinión el Presidente de la República, pero no podrán oponer objeción alguna a las decisiones del Presidente de la República, quien en todo tiempo conserva el derecho de revocar o modificar las disposiciones o las órdenes de los Secretarios de Estado cuando no hubieren hecho nacer legalmente derechos en provecho de terceros, aún cuando tales órdenes o disposiciones hayan sido dictadas en ejercicio de una atribución legal. Mientras no ocurra revocación o modificación, las disposiciones o las órdenes de los Secretarios de Estado serán reputadas como emanadas del Presidente de la República y deberán ser cumplidas, siempre que se refieran a los asuntos de sus respectivos ramos, salvo los recursos de que pudieren ser objeto de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Por lo tanto, en el caso del Decreto No.295-94 y en lo que respecta al derecho que le asiste al Presidente de la República para avocarse al conocimiento y decisión de los asuntos de sus dependientes jerárquicos, es claro que el Presidente de la República actuó en cumplimiento y apego de las leyes y conforme a la Constitución de la República.

## **3) En el Caso del Decreto No.295-94 No Hubo Delegación de Poderes.**

En el caso del Decreto No.295-94 no puede hablarse de "delegación de poderes", como erróneamente afirma dicha sentencia, pues fue el propio Congreso Nacional, en cumplimiento

de sus atribuciones constitucionales, quien estableció dicha tasa o tarifa aeroportuaria, en el literal e) del artículo 8 de la Ley No.8.

Lo único que hizo la Ley No.8 fue, luego de establecer la contribución o tasa, dejarle a otro órgano del Estado la fijación de su monto, pues en ocasiones resulta imposible para el Congreso, por cuestiones prácticas, establecer uno por uno el monto de cada tasa.

En la República Dominicana el numeral 1 del artículo 37 de la Constitución, al consagrar el Principio de Legalidad Tributaria, señala que es atribución del Congreso Nacional "establecer los impuestos o contribuciones generales y los modos de su recaudación e inversión".

El numeral 1 del artículo 37 de la Constitución dominicana expresa que es facultad exclusiva del Congreso Nacional "establecer" los impuestos y contribuciones y eso fue precisamente lo que hizo el Congreso Nacional al dictar la Ley No.8, es decir establecer las tasas o tarifas aeroportuarias, dejando a la Comisión Aeroportuaria la fijación del monto, lo cual no implica una delegación de poderes.

Así ocurre también, por ejemplo, respecto de la Ley No.278, de fecha 8 de marzo de 1972, que establece el peaje, la cual autoriza al Poder Ejecutivo a fijar mediante decreto, el derecho o valor del peaje para cada carretera. Como es lógico, resultaría prácticamente imposible para el Congreso Nacional decidir cuánto deberá pagarse de peaje en cada autopista o carretera, las cuales varían una de otra de manera significativa.

Por lo tanto, no es cierta la afirmación de que ha ocurrido una delegación de poderes.

Entendemos que en el presente caso el error de la Suprema Corte de Justicia fue el de no percatarse de la existencia de la Ley No.8, que crea la Comisión Aeroportuaria, pues dicha sentencia ni siquiera la menciona.

#### **D) CONTRARIO A LO QUE DICE LA SENTENCIA, EL DECRETO No.295-94 NO VIOLA EL REGIMEN MONETARIO.**

**1) La Constitución de la República.** El artículo 111, párrafo I, de la Constitución de la República, expresa lo siguiente:

**Artículo 111:** La unidad monetaria es el peso oro.

**Párrafo I.** Sólo tendrán circulación legal y fuerza liberatoria los billetes emitidos por una entidad emisora única y autónoma, cuyo capital sea de la propiedad del Estado y siempre que estén totalmente respaldados por reservas en oro o por otros valores reales y efectivos, en las proporciones y condiciones que señale la ley y bajo la garantía ilimitada del Estado.



## 2) La Ley Monetaria No.1528.

Los artículos 1 y 2 de la Ley No.1528, de fecha 9 de octubre de 1947, que es la Ley Monetaria de la República Dominicana, expresan textualmente lo siguiente:

**"Artículo 1.-** La unidad monetaria de la República Dominicana será el peso oro, equivalente a un dólar de los Estados Unidos de América, cuyo símbolo será el siguiente: RD\$.

El peso se dividirá en cien partes iguales denominadas centavos. El símbolo del centavo será: ct".

**Artículo 2.-** Los precios, impuestos, tasas, honorarios, sueldos, salarios, contratos y obligaciones de cualquier clase y naturaleza que deban ser pagados, cobrados o ejecutados en la República Dominicana, se expresarán y liquidarán exclusivamente en pesos. Toda cláusula calificativa o restrictiva que imponga pagos en plata y oro metálico, monedas o divisas extranjeras o cualquier unidad monetaria que no sea el peso, será nula. No obstante, dicha nulidad no invalidará la obligación principal cuando ésta pueda interpretarse en términos de la unidad monetaria nacional, caso en el cual se liquidarán las respectivas obligaciones en pesos, efectuando la conversión sobre las bases de las paridades legales correspondientes, ya sea al tiempo de la celebración del contrato o bien al momento del pago según resulte más favorable al deudor".

## 3) Respeto a la Ley Monetaria y la Constitución.

Si bien es cierto que el Decreto No.295-94 habla de dólares, se trata de un mecanismo para facilitar el pago de la tasa aeroportuaria a los viajeros, que viajan con dólares y no con pesos, y de un mejor control administrativo para los órganos recaudadores.

Sin embargo, debe quedar claro que en ningún momento se ha pretendido derogar, anular o desconocer las disposiciones de los artículos 1 y 2 de la Ley Monetaria. Por el contrario, es reconocido que el artículo 2 de la Ley Monetaria No.1528 establece claramente la validez de la obligación principal cuando ésta pueda interpretarse en términos de la unidad monetaria nacional, caso en el cual se liquidarán las respectivas obligaciones en pesos, efectuando la conversión sobre las bases de las paridades legales correspondientes, ya sea al tiempo de la celebración del contrato o bien al momento del pago según resulte más favorable al deudor.

En consecuencia, el particular, en este caso el viajero, tiene siempre el derecho constitucional de efectuar en pesos dominicanos cualquier tipo de obligación frente al Estado, especialmente de impuestos, tasas o contribuciones generales.

Si de acuerdo con la sentencia indicada de la Suprema Corte de Justicia, en el caso de la especie se trató de un caso particular en el cual las personas encargadas de cobrar la referida

tasa o tarifa aeroportuaria se negaron a recibir el pago en pesos dominicanos, lo cual según dicha sentencia se hizo constar en un Acto de Notoriedad, lo que procedía, desde el punto de vista legal, era simplemente que el interesado hiciera valer sus derechos mediante una acción por ante los tribunales ordinarios.

## **LA ACCION EN INCONSTITUCIONALIDAD Y LA INTERPRETACION DE LA CONSTITUCION**

### **I.- Texto de la Constitución.**

El Artículo 67, numeral 1, de la Constitución, establece de manera textual que corresponde exclusivamente a la Suprema Corte de Justicia sin perjuicio de las demás atribuciones que le confiere la ley, "Conocer en única instancia... de la constitucionalidad de las leyes, a instancias del Poder Ejecutivo, de uno de los Presidentes de las Cámaras del Congreso Nacional o de parte interesada."

Por lo tanto, el texto de la Constitución dice "Leyes". No dice normas jurídicas ni decretos ni reglamentos ni resoluciones ni actos.

### **II.- La Sentencia de la SCJ.**

Dispone la sentencia de la SCJ que de acuerdo con el artículo 67, inciso 1, de la Constitución, corresponde a la Suprema Corte de Justicia, por vía principal, conocer de la acción en inconstitucionalidad en contra de las leyes, decretos, reglamentos, resoluciones y actos.

Es decir, que la SCJ interpreta que donde el artículo 67 de la Constitución dice "leyes", debe leerse como leyes, decretos, reglamentos, resoluciones y actos.

Sin embargo, la SCJ no ha dicho en qué ella se basa para hacer esta interpretación, lo cual ha conllevado a que los estudiosos del derecho, en ánimo de contribuir al debate jurídico, hayan planteado diversas teorías al respecto.

### **III.- Bases Para Interpretar.**

Nadie discute la facultad que le corresponde a la SCJ y a cualquier otro tribunal de interpretar las disposiciones jurídicas.

El problema estriba en los argumentos y reglas en que debe fundamentarse la interpretación de una disposición legal, pues de éstos dependerá saber si la ley fue bien o mal interpretada y así evitar que donde la ley "dice digo alguien lea Diego".

Por nuestra parte entendemos que en el presente caso la SCJ hizo una errónea interpretación de la Constitución. En efecto, en la interpretación de las leyes pueden utilizarse algunos o todos de los siguientes elementos, argumentos o reglas siguientes:

**1) Literal o Gramatical**, es decir interpretar de acuerdo a lo que textualmente dice la ley, atribuyéndole a las palabras su significado literal de acuerdo con el diccionario. En este sentido, si el texto del artículo 67 de la Constitución dice "leyes", debe interpretarse como "leyes" y no de otra manera.

Por lo tanto, entendemos que no es válido interpretar el concepto "leyes" establecido en el artículo 67 de la Constitución, como sinónimo de decretos, reglamentos, resoluciones y actos.

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

En nuestro país existe el principio constitucional de la Separación de los Poderes del Estado y que en tal virtud ningún poder del Estado puede interferir en otro poder del Estado. Recordemos que el artículo 4 de la Constitución establece que el gobierno se divide en Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial y que estos tres poderes son independientes en el ejercicio de sus respectivas funciones.

La lógica conlleva a pensar, pues, que la intención del constituyente al redactar el artículo 67 de la Constitución, fue la de respetar este principio, no permitiendo a la Suprema Corte de Justicia interferir en el Poder Ejecutivo.

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

En la sesión de la Asamblea Constituyente de fecha 14 de agosto de 1994, en la cual se aprobó el actual texto del artículo 67 de la Constitución, se debatió la posibilidad de que, para evitar erróneas interpretaciones como las que actualmente falló nuestra SCJ, el texto de la misma no sólo dijera "constitucionalidad de las leyes", sino que dijera "constitucionalidad de las leyes, decretos, reglamentos y resoluciones".

En esa misma sesión de la Asamblea Constituyente, bajo el argumento de que había que respetar la separación de los poderes del Estado y que no era posible que un decreto del Poder Ejecutivo pudiera ser objeto de control por la Suprema Corte de Justicia, se decidió rechazar la solicitud de que el indicado artículo 67 dijera "constitucionalidad de las leyes, decretos, reglamentos y resoluciones", para que sólo diga, como dice actualmente, "constitucionalidad de las leyes".

Por lo tanto, no es válido interpretar el concepto "leyes" establecido en el artículo 67 de la Constitución, como sinónimo de decretos, reglamentos, resoluciones y actos.

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

Entendemos que la Constitución es clara al hacer la diferencia entre una ley y un decreto, resolución, reglamento o acto y que cuando la Constitución ha querido que se haga similitud o diferencia, ella misma así lo ha hecho consagrar expresamente.

Así, por ejemplo, recordemos que en el artículo 46 de la Constitución ella misma ha dicho que "son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a la Constitución", haciendo ella misma la distinción, para que no quede dudas. Sin embargo, en el artículo 67 la Constitución sólo utiliza el concepto de "leyes", sin mencionar decreto, resolución, reglamento o acto.

Por lo tanto, no es válido interpretar el concepto "leyes" establecido en el artículo 67 de la Constitución, como sinónimo de decretos, reglamentos, resoluciones y actos.

**5) Interpretación o Argumento "A Contrario"**, consiste en el "razonamiento mediante el cual, partiendo de la contrariedad entre una hipótesis y la que prevé un texto, se llega a la aplicación de la regla contraria a la de dicho texto (CAPITANT, Vocabulario Jurídico, pág.55).

En este sentido, debe admitirse que cuando la Constitución le otorga a la Suprema Corte de Justicia la atribución de conocer sobre la "constitucionalidad de las leyes", por argumento a contrario debe admitirse que no le está otorgando la atribución de conocer sobre la constitucionalidad de aquellas normas jurídicas que no son leyes, tales como decretos, reglamentos, resoluciones y actos.

Por lo tanto, no es válido interpretar el concepto "leyes" establecido en el artículo 67 de la Constitución, como sinónimo de decretos, reglamentos, resoluciones y actos.

**6) Interpretación o Argumento "A Fortiori"**, el cual consiste en aplicar un determinado texto de ley a un caso no previsto expresamente en ese texto. Así, por ejemplo, se utiliza el aforismo de que "quien puede lo más puede lo menos".

Algunos juristas han tratado de explicar la interpretación efectuada por la SCJ basándose en el aforismo de que quien puede lo más puede lo menos, para concluir afirmando que si la SCJ puede conocer sobre la inconstitucionalidad de las leyes, con más razón puede conocer sobre la inconstitucionalidad de un decreto, ya que desde el punto de vista de la jerarquía de las normas jurídicas las leyes son superiores a los decretos.

A nuestro entender este aforismo es totalmente inaplicable para el presente caso, por las siguientes razones:

a) El indicado aforismo no es un axioma y por tanto no es aplicable en todos los casos. Por ejemplo, es cierto que la SCJ puede nombrar los jueces de los tribunales de menor jerarquía y hasta casar o anular sus sentencias cuando conozca de un recurso de casación; sin embargo, la SCJ no puede decirle a un tribunal inferior cómo debe fallar en un determinado caso ni avocarse a conocer de ese caso. Esto quiere decir que no siempre quien puede lo más puede lo menos.

Distinto es el caso respecto de la Administración Pública, que por disposición expresa de la ley, el superior jerárquico sí puede avocar o revocar los actos de sus inferiores jerárquicos.

b) No es cierto que la ley esté por encima de un decreto, excepto únicamente dentro del orden de jerarquía, en el sentido de que un decreto no puede ser contrario a una ley. Sin embargo, el decreto y la ley son dos normas jurídicas distintas, dictadas por órganos diferentes y que cumplen con distintas funciones.

c) Por otra parte, nadie discute la facultad constitucional que le asiste al Congreso Nacional de dictar leyes; sin embargo, todo el mundo sabe que el Congreso Nacional no puede dictar decretos, aún cuando los decretos sean jerárquicamente inferiores a las leyes. Esto significa, que el aforismo de que "quien puede lo más puede lo menos", resulta absurdo e inaplicable en el presente caso, ya que el Poder Legislativo, que sí puede emitir leyes, no puede emitir decretos.

Por lo tanto, no es válido interpretar el concepto "leyes" establecido en el artículo 67 de la Constitución, como sinónimo de decretos, reglamentos, resoluciones y actos.

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

Por lo tanto, si el constituyente del artículo 67 de la Constitución puso "leyes" en el artículo 67, nadie puede poner decretos, reglamentos, resoluciones y actos.

**8) Interpretación Jurisprudencial.** A todo lo anterior podemos agregar que hasta el año de 1997, cuando fueron sustituidos los antiguos jueces de la Suprema Corte de Justicia, dicho Tribunal era del criterio de que la acción en inconstitucionalidad sólo procedía en contra de las leyes y no en contra de toda norma jurídica.

En efecto, mediante sentencia de fecha 18 de octubre de 1996 la Suprema Corte de Justicia declaró que "la acción a que se refiere el artículo 67, inciso 1 de la Constitución de la República tiene por objeto, exclusivamente, la declaratoria de inconstitucionalidad de las leyes, en sentido estricto, o sea de las disposiciones de carácter general aprobadas por el Congreso Nacional y promulgadas por el Presidente de la República, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación; que al no reunir estas condiciones, la acción en inconstitucionalidad intentada por dichas impetrantes debe ser declarada inadmisibles".

**CODIGO TRIBUTARIO: LO MINIMO QUE DEBE SABER**

El Código Tributario Dominicano, establecido mediante Ley No.11-92, del 15 de mayo de 1992, y cuya vigencia se inicio a partir del día 1 de junio de 1992, se encuentra en la actualidad dividido en cuatro títulos.

a) El Título I establece las disposiciones generales, procedimientos, infracciones y sanciones tributarias aplicables a todos los tributos internos nacionales;

b) El Título II se refiere al Impuesto Sobre la Renta;

c) El Título III trata del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS); y,

d) El Título IV concierne al Impuesto Selectivo al Consumo.

De acuerdo con el artículo 1 del Código Tributario, los Títulos V y siguientes, aún no incorporados al Código, se referirán a los otros impuestos internos nacionales que serán incorporados al mismo en la medida en que avance el proceso de reforma tributaria.

Tal y como se dijo más arriba, el Título I del Código Tributario, que es lo que verdaderamente debió conocerse como Código, trata sobre las normas generales, procedimientos, recursos, infracciones y sanciones aplicables a todos los tributos internos nacionales.

Lo anterior significa que el Código Tributario se aplica, entre otros, a los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta;
- b) Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS);
- c) Impuesto Selectivo al Consumo (bebidas, tabaco, etc.);
- d) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones;
- e) Impuesto sobre Patentes Comerciales, Industriales y Financieras;
- f) Impuesto sobre Placas para Vehículos de Motor;
- g) Impuesto sobre Casinos y Juegos de Azar;
- h) Impuesto sobre las Viviendas Suntuarias y Solares Baldíos (IVSS);
- i) Impuesto sobre las Transferencias de Propiedades Inmobiliarias;
- j) Impuesto sobre Constitución y Capital de Compañías;
- k) Impuesto sobre Documentos.

Por el contrario, el Código Tributario, al tratar sólo los tributos internos nacionales, no se aplica a los impuestos que se refieren al comercio exterior, tales como importación y



exportación de mercancías, ni tampoco a los arbitrios municipales que aplican los ayuntamientos de las distintas provincias del país.

Los regímenes de importación y exportación se rigen por la Ley No.3489 del año de 1953, para el Régimen de las Aduanas, la cual trata de los aspectos legales, así como por la Ley No.14-93 del año de 1993, sobre Arancel de Aduanas, que contempla las distintas tasas o tarifas que se aplican a cada producto objeto del comercio exterior.

Al consignar los aspectos jurídicos que regulan los tributos internos nacionales, el Código Tributario establece normas jurídicas iguales para todos estos tributos, lo cual significa un régimen simplificado y unificado. Por lo tanto, el Título I del Código Tributario no se refiere a un impuesto en particular, sino que consagra aspectos generales aplicables a todos los tributos internos nacionales.

En este sentido, en términos generales el Código Tributario establece normas que regulan los siguientes aspectos:

a) Los derechos y obligaciones de los contribuyentes y responsables del pago de los tributos;

b) Las facultades de la Administración Tributaria, entre las cuales se citan las siguientes:

1) La Facultad Normativa, o sea la potestad que tiene el Fisco para dictar normas generales que contribuyan a la mejor administración y recaudación de los tributos, en especial para establecer parámetros que sirvan de base para estimar la base imponible, presentación de declaraciones juradas y anticipos, instituir y suprimir agentes de retención, etc. (arts.34 a 43);

2) La Facultad de Inspección y Fiscalización, a través de la cual la Administración Tributaria puede examinar e investigar la realidad tributaria de los contribuyentes, pudiendo practicar inspecciones en oficinas y negocios, examinar los libros y bienes, etc. (art.44);

3) Facultad de Determinación, mediante la cual el Fisco puede determinar o estimar de oficio la obligación tributaria (monto a pagar), cuando el contribuyente no presenta la declaración jurada que debe presentar o la presenta en forma inexacta o falsa o no lleva los libros que exigidos por la ley (arts. 64 a 67); y,

4) Facultad Sancionatoria, es decir la potestad que le confiere la ley al Fisco para imponerle sanciones a los contribuyentes que incumplan con sus obligaciones (arts.69 a 80).

c) Los distintos modos de extinción de la obligación tributaria, los cuales son: el pago, la compensación, la confusión y la prescripción (art.15);

d) Los recursos a que tiene derecho el contribuyente para combatir una decisión del Fisco de la cual se siente inconforme, tales como el recurso de reconsideración, que se ejerce ante el mismo órgano de la Administración Tributaria que adoptó la decisión que se impugna; el recurso jerárquico, que se ejerce ante la Secretaría de Estado de Finanzas; los recursos contencioso tributario, retardación, amparo y revisión civil, que se ejercen por ante el Tribunal Contencioso Tributario; y, el recurso de casación, que se eleva ante la Suprema Corte de Justicia.

e) Los procedimientos de cobro compulsivo de la deuda tributaria, incluyendo los distintos tipos de embargos y medidas conservatorias y la subasta de los bienes embargados;

f) Las infracciones tributarias, ya sean contravenciones (también llamadas faltas o simples infracciones), entre las cuales se citan la mora, la evasión y el incumplimiento de los deberes formales; y, los delitos tributarios, entre los cuales se citan la defraudación tributaria, la elaboración y comercio clandestino de productos sujetos a impuestos (bebidas alcohólicas y tabaco) y la fabricación y falsificación de especies o valores fiscales (sellos o timbres); y,

g) Las distintas sanciones que se aplicarían a los infractores, tales como cierre de negocios, multas, recargos, comiso de mercancías, etc. En caso de delito las sanciones pueden ser de prisión.

## **IMPUESTO SOBRE LA RENTA: LO MINIMO QUE DEBE SABER**

El impuesto sobre la renta, a veces conocido como impuesto sobre beneficios, es el impuesto anual que debe pagar toda persona física o jurídica por las rentas que obtenga.

Establece el artículo 268 del Código Tributario que se entiende por "renta", a menos que fuere excluido por alguna disposición expresa, todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados, no justificados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

Es decir, que toda persona que obtenga utilidades o beneficios derivados de un bien, ya sea mueble o inmueble, o de alguna actividad lucrativa (comercio, profesión, etc.), así como de las ganancias que se deriven de la venta o enajenación de bienes (ganancias de capital), debe pagar todos los años el impuesto sobre la renta.

Para la determinación de la renta se toma en cuenta los ingresos obtenidos (renta bruta) y a ese monto se le descuentan las deducciones admitidas, tales como los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la renta gravada, como por ejemplo los intereses de deudas, los impuestos que graven los bienes que producen rentas gravadas, las primas por seguros que cubran riesgos sobre bienes que producen beneficios, los daños que sufran los bienes productores de beneficios, la depreciación y amortizaciones por desgaste, agotamiento y antiguamiento, así como las pérdidas por desuso, etc.

Por el contrario, no se consideran gastos deducibles los gastos personales del dueño, socio o representante, las sumas retiradas por el dueño, socio o accionista a cuenta de ganancias, o en la calidad de sueldo, remuneraciones, gratificaciones u otras compensaciones similares, las pérdidas provenientes de operaciones ilícitas, el impuesto sobre la renta, sus recargos, multas e intereses, los gastos sin comprobantes.

Por su parte, el artículo 289 del Código señala que para determinar la ganancia de capital sujeta a impuesto, se deducirá del precio o valor de enajenación del respectivo bien, el costo de adquisición o producción ajustado por inflación, entendiéndose por enajenación toda transmisión entre vivos de la propiedad de un bien, sea ésta a título gratuito o a título oneroso.

Dispone el artículo 296 que las personas naturales residentes o domiciliadas en el país, pagarán sobre la renta neta gravable del ejercicio fiscal, conforme a la siguiente escala:

- 1.- Rentas de RD\$60,000.01 hasta RD\$100,000.00: 15%

2.- De más de RD\$100,000.00 hasta RD\$150,000.00: RD\$6,000.00, más el 20% del exceso de RD\$100,000.00;

3.- De más de RD\$150,000.00 en adelante, RD\$16,000.00, más el 25% sobre el excedente.

Por su parte, el artículo 297 establece que las personas jurídicas pagarán el 25% sobre su renta neta, entendiéndose como tales las sociedades de capital, las empresas públicas por sus rentas de naturaleza comercial, las sucesiones indivisas a partir del tercer año, las sociedades de personas, de hecho o irregulares, así como cualquier otra forma de organización.

Consagra el artículo 300 que los contribuyentes de este impuesto imputarán sus rentas al año fiscal que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año. Sin embargo, las personas jurídicas podrán elegir una fecha de cierre distinta, entre las siguientes: 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre, la cual no podrán cambiar sin autorización del Fisco.

El impuesto sobre la renta se paga todos los años: las personas físicas, a más tardar el 31 de marzo; las personas morales, dentro de los 120 días de la fecha de cierre de su ejercicio fiscal. Sin embargo, el artículo 314 establece el pago de anticipos, al señalar la obligación de efectuar pagos a cuenta del impuesto relativo al ejercicio en curso, equivalentes al 100% del impuesto liquidado el ejercicio anterior, en los meses y porcentajes siguientes: sexto mes 50%; noveno mes 30% y decimosegundo mes 20%.

La determinación y pago del impuesto se hace en base de declaraciones juradas que deben presentar los contribuyentes, según dispone el artículo 328, en formularios que el Fisco suministra gratis.

En lo referente a las exenciones el artículo 299 del Código consagra, entre otras, que no estarán sujetas a este impuesto:

a) Las rentas que obtengan las entidades civiles del país de asistencia social, caridad, beneficencia, y los centros sociales, literarios, artísticos, políticos, gremiales y científicos, y las asociaciones deportivas.

b) Las indemnizaciones por accidentes del trabajo y las sumas percibidas por el beneficiario por seguros de vida en razón de la muerte del asegurado.

c) Los aportes al capital social recibidos por las sociedades, siempre que no haya ganancia de capital.

d) La adquisición de bienes por sucesión o donación, indemnizaciones de pre-aviso y auxilio de cesantía, asignaciones de traslado y viáticos, así como los dividendos de sociedades pagados en acciones.

e) La renta neta anual de las personas naturales residentes en el país, hasta la suma de RD\$60,000.00, así como las pensiones alimenticias.

f) Los intereses percibidos por las personas físicas de instituciones financieras reguladas por las autoridades monetarias.

Finalmente, debemos recordar que el artículo 309 establece algunos casos en los cuales el pagador (agente de retención), debe proceder a descontar una parte del dinero que paga a su deudor, con el deber de entregar al Fisco las sumas retenidas. Dentro de estos casos se citan los siguientes:

a) 20% de los alquileres de bienes muebles e inmuebles;

b) 10% sobre los honorarios y comisiones;

c) 2% sobre el valor de transferencias de títulos y propiedades mobiliarias e inmuebles, por actos entre vivos.

## QUE GRAVA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El Impuesto sobre la Renta, cuyas disposiciones legales se consignan en el Título II del Código Tributario, grava las rentas que sean obtenidas por las personas naturales o jurídicas, y las sucesiones indivisas.

Señala el artículo 268 del Código Tributario que se entiende por "renta", a menos que fuere excluido por alguna disposición expresa de este Título, todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados, no justificados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

En lo que respecta al Impuesto sobre la Renta el Código Tributario no utiliza el concepto de la nacionalidad del contribuyente, sino el de domicilio o residencia. Tomando como base este concepto, el Código establece tres categorías distintas de contribuyentes:

### **I) Contribuyente Domiciliado o Residente en la República Dominicana.**

Dispone el artículo 269 que "salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Dominicana, y sucesiones indivisas de causantes con domicilio en el país, pagarán el impuesto sobre sus rentas de fuente dominicana, y de fuentes fuera de la República Dominicana provenientes de inversiones y ganancias financieras."

Es decir, que estos contribuyentes deberán pagar el Impuesto sobre la Renta por los siguientes conceptos:

1) Sobre sus rentas de fuente dominicana. Señala el artículo 272 del Código Tributario que "en general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen, son rentas de fuente dominicana las siguientes:

a) Las que provienen de capitales, bienes o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en la República Dominicana;

b) Las obtenidas en la realización en el país de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras y similares;

c) Las que provienen del trabajo personal, ejercicio de profesiones u oficios;

d) Las que provienen de sueldos, remuneraciones y toda clase de emolumentos que el Estado pague a sus representantes oficiales en el extranjero o a otras personas a quienes se encomienden funciones fuera del país;

- e) Las que provienen de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "saber hacer" (Know How);
- f) Las que provienen de la prestación de servicios de asistencia técnica, sean prestados desde el exterior o en el país;
- g) Las que provienen de préstamos en general;
- h) Las que provienen de intereses de bonos emitidos por personas jurídicas domiciliadas en el país y las provenientes de préstamos garantizados en todo o en parte por inmuebles ubicados en la República Dominicana;
- i) Las que provienen del inquilinato y arrendamiento.

2) Sobre sus rentas de fuentes fuera de la República Dominicana, que provengan de inversiones y ganancias financieras. La ley dominicana no grava las ganancias ocasionales que obtenga fuera de la República Dominicana, una persona que tenga en el país su domicilio o residencia. Es decir, que la ley dominicana no grava las rentas de fuente extranjera, salvo que provengan de inversiones o ganancias financieras. En este sentido, si una persona domiciliada en el país, por ejemplo un artista o pelotero, obtiene ganancias o rentas en el exterior, esas rentas se consideran de fuente extranjera y por ende no están sujetas al impuesto dominicano.

Con la finalidad de evitar la evasión o defraudación tributaria mediante un falso alegato de que fueron obtenidas en el exterior rentas que realmente fueron obtenidas en el país, el párrafo único del artículo 272 del Código Tributario consagra que "el contribuyente o responsable está obligado a probar el origen de las transferencias de fondos del o al exterior cuando se considere necesario para la liquidación o fiscalización del impuesto. Si la prueba presentada por el contribuyente o responsable no es satisfactoria, la Administración podrá considerar que existe vinculación económica y que los fondos provienen de beneficios de fuente dominicana, conforme se establezca en el Reglamento."

## **II) Contribuyente No Domiciliado o No Residente en la República Dominicana.**

Expresa el artículo 270 que "las personas no residentes o no domiciliadas en la República Dominicana estarán sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente dominicana."

Esto significa que si una persona domiciliada o residente en el extranjero obtiene rentas de fuente dominicana, ya sean ocasionales o periódicas, o ya sea que esas rentas las obtenga estando físicamente en el país o se las envíen desde el país hacia el exterior, esa persona debe pagar ante el Fisco dominicano el impuesto sobre la renta que resulte de esa actividad.

No obstante, se entiende que esta persona no domiciliada o no residente en el país, aunque sea dominicano, no tributará ante el Fisco dominicano por aquellas rentas de fuente extranjera, por cualquier concepto, incluyendo rentas que provengan de inversiones o ganancias financieras.

### **III) Contribuyente Domiciliado o Residente en el Exterior, que Pasa a tener Domicilio o Residencia en el País.**

Establece el artículo 271 que “las personas naturales nacionales o extranjeras que pasen a residir en la República Dominicana, sólo estarán sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente extranjera, a partir del tercer año o período gravable a contar de aquel en que se constituyeron en residentes.”

Es decir que si una persona tiene su domicilio o residencia en el extranjero y decide pasar a ser domiciliado o residente en el país, sucederá lo siguiente:

1) Estará sujeto al pago inmediato del impuesto sobre la renta, por sus rentas de fuente dominicana; y,

2) En lo que se refiere a sus rentas de fuentes extranjeras, es decir las rentas que provengan de inversiones o ganancias financieras en el exterior, éstas sólo tributarán ante el Fisco dominicano a partir del tercer año o período gravable, a contar de aquel en que fijó su domicilio o residencia en el país, lo cual significa que durante tres años estas rentas no estarán sujetas al impuesto sobre la renta que establece el Código Tributario.



## EL EJERCICIO FISCAL

El Impuesto sobre la Renta es el impuesto que debe pagar toda persona física o moral por las rentas que obtiene.

Para calcular el monto de impuestos que en relación al Impuesto sobre la Renta una persona debe pagar al Fisco, lo correcto es que los cálculos correspondientes abarquen un determinado período de tiempo.

En efecto, es cierto que una persona puede obtener ganancia o pérdida de rentas varias veces al día, a la semana, al mes, al año o durante varios años. Sin embargo, el cálculo del impuesto a pagar, en caso de que lo hubiere, debe hacerse abarcando un determinado período de tiempo que le permita al contribuyente y a la Administración Tributaria una real eficiencia en el manejo de dicho tributo.

Si el cálculo necesario para pagar el Impuesto sobre la Renta tuviese que hacerse diario o semanal, por ejemplo, habría que tener una super eficiente contabilidad y un sistema de control que realmente son imposibles de alcanzar.

El período de tiempo que normalmente establece la ley para calcular el Impuesto sobre la Renta es de un año. No obstante, para evitar que los recursos del Estado permanezcan en manos del contribuyente por todo un año, las leyes contemplan el pago de avances o anticipos, los cuales se hacen en nuestro país durante tres veces al año.

El concepto de la anualidad en el Impuesto sobre la Renta significa que para calcular el monto de impuestos que por este concepto debe pagar un contribuyente, únicamente se tomarán en cuenta los ingresos y gastos que ese contribuyente haya obtenido o realizado durante el transcurso de ese año, no tomándose en cuenta los ingresos o gastos que se realicen antes o después de ese año.

Lo anterior significa que un contribuyente sólo pagará impuestos por las rentas que obtenga durante ese año. No obstante, debe recordarse que el Impuesto sobre la Renta es un impuesto de carácter permanente y que el año próximo dicho contribuyente también deberá pagar el impuesto por las rentas que obtenga en ese nuevo año.

El período comprendido entre el día en que empieza ese año y el día en que termina ese año, es lo que en materia tributaria se conoce como año fiscal. El año o ejercicio fiscal no necesariamente tiene que ser igual al año calendario.

Con respecto al año o ejercicio fiscal el artículo 300 del Código Tributario estableció diferencias respecto de las personas físicas y de las personas morales. Veamos:

**1) Personas Físicas y Personas Morales:** Como principio general este artículo 300 consagra que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, ya sean personas físicas o personas morales, deberán imputar sus rentas al año fiscal que comienza el 1ro. de enero y termina el 31 de diciembre de cada año.

Esto significa que la ley dominicana ha decidido adoptar el sistema de la anualidad, en vez de un cálculo semanal o mensual, y a su vez que la ley señala expresamente que esta anualidad empieza el día uno de enero y termina el día treinta y uno de diciembre de cada año.

**2) Excepción para las Personas Morales:** En lo que respecta exclusivamente a las personas morales (no a las personas físicas), la ley entendió que existen determinadas empresas que por sus complejas actividades económicas no les es fácil establecer un año o ejercicio fiscal paralelo al año calendario.

Es por esta razón que el párrafo I del artículo 300 del Código Tributario establece que las personas jurídicas que por la naturaleza de sus actividades prefieran establecer el cierre de su ejercicio fiscal en una fecha distinta del 31 de diciembre, podrán elegir entre las siguientes fechas de cierre: 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre.

De esta manera, las personas jurídicas pueden elegir voluntariamente que su ejercicio fiscal esté comprendido dentro de uno cualquiera de los siguientes períodos anuales:

- a) 1 de enero a 31 de diciembre;
- b) 1 de abril a 31 de marzo;
- c) 1 de julio a 30 de junio;
- d) 1 de octubre a 31 de septiembre.

Consagra dicho artículo 300 que una vez elegida una fecha de cierre, ésta no podrá ser cambiada sin la autorización expresa de la Administración Tributaria, previa solicitud, hecha por lo menos un mes antes de la fecha de cierre que se solicita modificar.

Por lo tanto, es de extrema importancia para los abogados que al momento de preparar los Estatutos de una compañía por acciones, tomen en cuenta lo antes indicado, evitando así consagrar en dichos Estatutos una fecha de cierre fiscal distinta a la permitida por el texto legal.

Conviene tener presente que el párrafo II del referido artículo 300 del Código Tributario, manifiesta que las sociedades obligadas a declarar, que inicien sus operaciones después de comenzado un ejercicio fiscal, deberán establecer en sus estatutos su fecha de cierre dentro de las opciones establecidas a este respecto por este Título a los efectos de la declaración jurada y pago del impuesto correspondiente. Agrega este artículo que las personas físicas, en

su caso, cerrarán su ejercicio el 31 de diciembre subsiguiente a la fecha de inicio de sus operaciones.

Finalmente es importante señalar que no todos los tributos tienen un mismo ejercicio fiscal y que no todos abarcan el período de un año. En efecto, mientras en el Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, el ejercicio fiscal abarca un año completo y por eso se conoce como año fiscal, según acabamos de ver, en el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) cada ejercicio fiscal tiene una duración de un mes.

En consecuencia, el período de tiempo comprendido en cada ejercicio fiscal dependerá del tipo de tributo de que se trate y de lo contemplado en la norma legal.

## LAS GANANCIAS DE CAPITAL

El Código Tributario introdujo profundas reformas al régimen del Impuesto sobre la Renta. Una de esas reformas consistió en sustituir el concepto Renta Producto por el de Renta Flujo de Riquezas más Incremento de Patrimonio, lo cual implicó gravar con el Impuesto sobre la Renta las ganancias de capital.

En términos generales el concepto ganancia de capital significa el incremento de valor que experimenta un bien de capital o activo fijo. Se dice que un bien es de capital o activo fijo cuando su propietario no lo ha adquirido con ideas de revenderlo, sino de utilizarlo, pues su negocio o actividad no consiste en la compra y venta de ese tipo de bienes.

Pongamos el siguiente ejemplo: Una persona tiene una casa que adquirió en RD\$100,000.00 en el año de 1985; con el transcurso del tiempo esa casa fue incrementando su valor, y en el año de 1998 esa persona decide vender su casa a un tercero por un precio de RD\$500,000.00. En este caso ha habido una ganancia de capital de RD\$400,000.00, lo cual queda evidenciado por la diferencia existente entre el precio de adquisición de la casa, que fue de RD\$100,000.00, y el precio de venta de la misma, que fue de RD\$500,000.00.

La ganancia de capital puede manifestarse con o sin la transferencia del bien o activo. Sin embargo, el Código Tributario sólo grava las ganancias de capital que se producen con motivo de la transferencia de los bienes o activos. Así, el artículo 268 consigna que se entiende por renta los incrementos de patrimonio realizados, no justificados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación.

El artículo 289 del Código Tributario consagra normas para la determinación de las ganancias computables a los fines del Impuesto sobre la Renta, indicando en su literal g) que "a los fines de este impuesto, el concepto ganancia de capital significa la ganancia por la venta, permuta u otro acto de disposición de un activo de capital".

Según el párrafo I del artículo 289 del Código Tributario, "se entenderá por enajenación, toda transmisión entre vivos de la propiedad de un bien, sea ésta a título gratuito o a título oneroso". Esto significa que tanto las ventas, permutas, aportes en naturaleza a sociedades y donaciones son actos de enajenación. En otras palabras, cualquier traspaso a tercero de un bien, hecho por acto entre vivos, es un acto de enajenación. Una vez dicho ésto, conviene analizar la forma en que el Código Tributario determina las ganancias de capital.

Por su parte, el artículo 289 del Código Tributario establece que "para determinar la ganancia de capital sujeta a impuesto, se deducirá del precio o valor de enajenación del respectivo bien el costo de adquisición o producción ajustado por inflación, conforme a lo previsto en el artículo 327 de este Título, y su Reglamento. Tratándose de bienes

depreciables, el costo de adquisición o producción a considerar será el del valor residual de los mismos y sobre éste se realizará el referido ajuste".

Sin embargo, esta disposición debe ser analizada conjuntamente con otras normas del Código Tributario para poder determinar con exactitud el procedimiento a seguir para el cálculo de las ganancias de capital.

En efecto, establece la letra d) del artículo 288 del Código Tributario que no serán considerados como gastos deducibles "...los impuestos, tasas y derechos incurridos para construir, mantener y conservar bienes de capital, salvo cuando los mismos se computen como parte del costo al ser enajenado el bien de que se trate".

Por su parte, el literal d) del artículo 289 del Código dispone que el costo de adquisición de un activo de capital puede ser "aumentado por mejoras y demás conceptos de aumento..."

Es decir que, en principio, para calcular la ganancia de capital será necesario realizar la siguiente operación:

1) Tomar como base de cálculo el precio o valor de adquisición o producción del bien enajenado.

2) Ajustar el valor de ese bien a la inflación.

3) Sumar al valor de ese bien las mejoras introducidas, también ajustadas a la inflación.

4) Descontar del precio o valor de enajenación del bien, el resultado de las operaciones anteriores y los gastos incurridos para la enajenación de ese bien, tales como gastos legales, comisiones pagadas e impuestos pagados por el enajenante.

5) La diferencia resultante de todas las operaciones indicadas dará como resultado la ganancia o pérdida de capital del bien enajenado.

Sin perjuicio de las demás informaciones antes señaladas, dos datos son entonces fundamentales para poder calcular la ganancia o pérdida de capital: 1) El Precio o Valor de Enajenación del Activo de Capital; y, 2) El Costo de Adquisición o Producción del Activo de Capital, ajustado por inflación.

Determinar el precio o valor de la enajenación del bien no resulta difícil, por cuanto este precio o valor es generalmente establecido en el contrato de enajenación. En caso de que este precio o valor no se establezca en el contrato, la Administración Tributaria tiene facultad para estimarlo.

Para el caso de aportes en naturaleza a compañías, el precio o valor de enajenación del bien es aquel por el cual se valoró el bien al ser recibido por la compañía como un aporte.

Cuando una persona física o moral compra un activo de capital y luego lo vende, el artículo 289 del Código Tributario señala que en estos casos "para determinar la ganancia de capital sujeta a impuesto, se deducirá del precio o valor de enajenación del respectivo bien el costo de adquisición o producción ajustado por inflación, conforme a lo previsto en el artículo 327 de este Título, y su Reglamento".

## EL AGENTE DE RETENCION O PERCEPCION

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

Es decir, que en razón de la estrecha vinculación que existe entre dos entes económicos y como mecanismo de obtener una mayor eficiencia en el cobro de los impuestos, la ley pone a cargo de uno de esos dos entes la obligación de cobrarle al otro todo o una parte de los impuestos que éste debe pagar, con la obligación de que una vez que haya retenido o percibido ese impuesto acuda a la Administración Tributaria a entregarlo.

La diferencia que existe entre un agente de retención y un agente de percepción es la siguiente:

a) El agente de retención, al efectuar el pago de una suma de dinero a un contribuyente, le sustrae a éste, de la suma pagada, una parte o la totalidad del tributo que ese contribuyente debe pagar, a los fines de ingresar este dinero al Fisco.

Así, por ejemplo, si un empleado recibe un salario de RD\$1,000.00 y debe pagar RD\$100.00 de impuesto por el salario que recibe, la ley establece que el patrono se convierte en agente de retención y que al pagar el salario de RD\$1,000.00, únicamente le pague al empleado RD\$900.00 y los otros RD\$100.00 los ingrese al Fisco.

b) El agente de percepción, por el contrario, no paga una suma de dinero, sino que la recibe del contribuyente, pero la ley lo obliga a recibir esa suma conjuntamente con el impuesto que debe pagar ese contribuyente, a los fines de que ese agente de percepción ingrese al Fisco el impuesto percibido.

En este sentido, por ejemplo, una persona acude a un espectáculo público sobre el cual debe pagar un impuesto de RD\$20.00. En este caso la ley establece que el dueño o promotor del espectáculo público, al momento de vender el boleto de entrada, deberá cobrar, además del precio de la boleta, el impuesto de RD\$20.00, con la obligación de ingresar al Fisco el impuesto percibido dentro del plazo establecido.

Tal y como indica el artículo 8 del Código Tributario, la idea fundamental de establecer agentes de retención o percepción es retener o percibir el tributo en la fuente que lo origina. De esta manera la ley establece un sistema que disminuye la cantidad de contribuyentes que deben ser controlados por el Fisco, creando un mejor sistema de administración y recaudación.

El Párrafo del artículo 8 del Código consagra que una vez que haya sido efectuada la retención o percepción, el agente de retención o percepción pasa a ser el único responsable del pago de la suma retenida o percibida, quedando liberado el contribuyente de toda responsabilidad frente al Fisco.

Sin embargo, cuando el agente de retención o percepción no retiene o percibe las sumas que debió retener o percibir, éste se hace responsable solidario del contribuyente, pudiendo el Fisco cobrarle el impuesto debido tanto al contribuyente como al agente de retención o percepción, según consigna el literal h) del artículo 11 del Código.

Podría suceder, no obstante, que el agente de retención o percepción proceda a retener o percibir el tributo que debe pagar el contribuyente, pero una vez retenido o percibido el impuesto decida no ingresarlo al Fisco, sino quedarse con ese dinero para su beneficio personal.

En estos casos la ley es enérgica y cataloga y sanciona ese hecho como delito de defraudación tributaria. En efecto, dispone el numeral 6) del artículo 237 del Código Tributario que es un caso típico de defraudación tributaria "no ingresar dentro de los plazos prescritos, las cantidades retenidas o percibidas por tributos".

En el caso específico de los agentes de retención o percepción que no ingresen al Fisco las sumas retenidas o percibidas, el delito de defraudación tributaria es sancionado con penas de multa, clausura de negocio, prisión y otras sanciones.

En el Código Tributario existen muchas disposiciones que se refieren a la retención o percepción del tributo. Sin embargo, una de las principales aparece en el artículo 309, referente al Impuesto sobre la Renta, el cual designa como agente de retención a quienes paguen por concepto de alquiler, honorarios, transferencias de títulos y valores y que debido a su importancia conviene transcribir, en una forma más entendible:

1) Personas o Entidades que deben Retener: Las entidades públicas, los comerciantes, las sociedades comerciales, las sociedades y asociaciones civiles, con o sin personería jurídica, las sociedades cooperativas y las demás entidades de derecho público o privado cuyo objeto principal consista en la realización de actividades comerciales, los profesionales, comisionistas, consignatarios y rematistas deberán actuar como agentes de retención cuando paguen o acrediten en cuenta.

No obstante, el Párrafo II del artículo 309 dispone que las personas físicas y las sucesiones indivisas sólo serán responsables de actuar como agentes de retención en los pagos que realicen por causa de su actividad comercial o profesional.



2) Personas o Entidades a las cuales se les debe Retener: Personas naturales, sucesiones indivisas, así como a otros entes no exentos del gravamen, excepto a las personas jurídicas legalmente constituidas.

3) Carácter de la Retención: Esta retención tendrá carácter de pago a cuenta o de pago definitivo, según el caso.

4) Cuándo Procede: Procederá cuando se trate de sujetos residentes, establecidos o domiciliados en el País. En caso contrario, se aplica el artículo 305, cuya retención es de un 25% en todos los casos.

5) Monto de la Retención: La retención dispuesta en este artículo se hará en los porcentajes de la renta bruta que a continuación se indican:

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

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

15% sobre premios mayores de la Lotería Nacional;

2% sobre el valor de transferencias de títulos y propiedades mobiliarias e inmuebles, por actos (inter vivos), y

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

6) Suma sobre la cual no se Retiene: Dispone el Párrafo III del artículo 309 que cuando la retención prevista tenga carácter de pago a cuenta, sólo se aplicará a la cantidad pagada o acreditada que sobrepase, en el mes respectivo, la duodécima parte de la exención contributiva anual. Es decir, que la retención sólo se aplicará sobre aquella suma que exceda de RD\$7,000.00 mensuales.

7) Excepción a la Retención: Los dividendos y los intereses bancarios quedan excluidos de las retenciones previstas en este artículo.

## LA RETENCION DE IMPUESTOS POR PAGOS DE RENTAS AL EXTERIOR

El artículo 305 del Código Tributario, establece que "quienes paguen o acrediten en cuenta rentas gravadas de fuente dominicana a personas no residentes o no domiciliadas en el país, que no sean intereses pagados o acreditados en cuenta a instituciones financieras del exterior, ni dividendos, ni rentas a las que se refiere el artículo 298 de este Título, deberán retener e ingresar a la Administración, con carácter de pago único y definitivo del impuesto, el treinta por ciento (30%) de tales rentas. Esta tasa será reducida gradualmente hasta llegar al veinticinco por ciento (25%), tal como lo establece el Artículo 297 de este Título."

Agrega este artículo 305, que "las rentas brutas pagadas o acreditadas en cuenta se entienden, sin admitir prueba en contrario, como renta neta sujeta a retención excepto cuando esta misma ley establece presunciones referidas a la renta neta obtenida, en cuyo caso la base imponible para el cálculo de la retención será esta última."

Del análisis jurídico tributario de esta disposición, surgen las siguientes consecuencias:

### **A) Requisitos:**

Para que el artículo 305 tenga plena aplicación, es necesario que se reúnan todos los siguientes requisitos:

- 1) Que se trate de una persona física o moral que pague o acredite rentas.

Dispone el artículo 305 que están sujetas a sus disposiciones las personas físicas o morales que paguen o acrediten rentas. En consecuencia, no basta con que una persona o empresa radicada en la República Dominicana produzca rentas, sino que es necesario que esa persona o empresa pague o acredite rentas a un tercero.

- 2) Que las rentas que pague o acredite estén gravadas y sean de fuente dominicana.

Los artículos 268, 270, 272 y 273 del Código Tributario determinan cuáles son las rentas de fuente dominicana, entre las cuales se citan: a) Las que provienen de capitales, bienes o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en la República Dominicana; b) Las obtenidas en la realización en el país de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras y similares; c) Las que provienen de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "saber hacer" (Know How); d) Las que provienen de la prestación de servicios de asistencia técnica, sean prestados desde el exterior o en el país; y, e) Las que provienen de préstamos en general.

Sin embargo, el artículo 273, literal b), del Código señala que las rentas que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República, se considerarán de fuente extranjera.

Ahora bien, es importante tener en cuenta que los artículos antes indicados se refieren a la renta bruta, de la cual deben deducirse o rebajarse todas aquellas deducciones permitidas por la ley, a los fines de determinar la renta neta o renta neta imponible, sobre la cual se le aplicará el 25% de impuesto. De este modo, el artículo 284 consagra que "el concepto "renta imponible" es la renta bruta reducida por las deducciones y el artículo 285 señala que el término "deducciones" significa las reducciones de la renta bruta permitidas al contribuyente bajo el presente Código y los reglamentos.

Las deducciones permitidas por la ley para poder determinar la renta neta del contribuyente, se encuentran señaladas en el artículo 287 del Código Tributario.

Sin embargo, en lo que respecta a los pagos hechos o acreditados al exterior, el propio artículo 305 del Código Tributario, en su último párrafo, señala textualmente que en este tipo de pago no se admitirá ningún tipo de deducción de la renta bruta pagada o acreditada, lo cual significa una similitud entre la renta bruta y la renta neta imponible.

3) Que a quien se le pague o acredite la renta esté domiciliado en el exterior.

De manera expresa la ley requiere que para la aplicación del artículo 305 del Código Tributario, sea condición esencial que la persona o empresa que recibe el pago o se le acredita la renta, esté domiciliada en el exterior. No debe olvidarse, sin embargo, que si el domicilio del pagado está en el país, se aplicarían entonces las retenciones del artículo 309.

4) Que la renta que se pague o acredite al exterior no sea ninguna de las siguientes:

a) A instituciones financieras del exterior:

La razón de esta disposición es que el artículo 306 del Código Tributario establece la retención para estos casos.

b) Que no sean dividendos:

El artículo 305 del Código Tributario libera de la retención los dividendos, a los fines de evitar una doble tributación, ya que los dividendos están sujetos a retención en base al artículo 308 del Código.

c) Que no se trate de rentas a las que se refiere el artículo 298 del Código Tributario.

El artículo 305 del Código Tributario, para evitar una doble imposición, señala que la retención establecida en el artículo 305 no procede cuando se trate de rentas a las que se refiere el artículo 298 del mismo Código, es decir a los establecimientos permanentes en el país de personas del extranjero.

**B) Consecuencias:**

1) La persona o empresa que reúna los requisitos indicados en el artículo 305 del Código Tributario, debe retenerle a la persona del exterior a quien le paga o acredita la renta, un 25% del monto pagado o acreditado, por concepto de impuesto sobre la renta.

2) En razón de que el artículo 305 no permite ningún tipo de deducción del monto pagado o acreditado, en este caso el concepto de renta bruta es sinónimo de renta neta y por ende todo el monto de lo pagado es base imponible para aplicarle la tasa del 25%.

3) La retención de este 25%, al ser la tasa máxima del impuesto, tiene carácter de pago único y definitivo.

## LA RETENCION DEL 2% EN LAS TRANSFERENCIAS

Señala el artículo 309 del Código Tributario que deberá procederse a retener un 2% sobre el valor de transferencias de títulos y propiedades mobiliarias e inmuebles, por actos inter vivos.

Aunque el Código no explica el concepto de esta retención, se entiende que está relacionada con una posible ganancia de capital por parte del enajenante, es decir con la presunción de la existencia de ganancia de capital en la transferencia de activos de capital.

Por tanto, no se trata de un impuesto nuevo o adicional al impuesto sobre la renta, sino de un avance o pago a cuenta sobre una presunta ganancia de capital, es decir de un avance o anticipo de todo o una parte de los impuestos que talvés tengan que ser pagados por el enajenante. Esto implica, como es lógico, que si existe pérdida de capital o si no existe ganancia de capital, el impuesto retenido, o sea el 2% del valor de la transferencia, tendría que ser devuelto por el Fisco al enajenante.

Dispone la parte capital del artículo 309 del Código Tributario que "las entidades públicas, los comerciantes, las sociedades comerciales, las sociedades y asociaciones civiles, con o sin personería jurídica, las sociedades cooperativas y las demás entidades de derecho público o privado cuyo objeto principal consista en la realización de actividades comerciales, los profesionales, comisionistas, consignatarios y rematistas, deberán actuar como agente de retención cuando paguen o acrediten en cuenta a personas naturales y sucesiones indivisas, así como a otros entes no exentos del gravamen, excepto a las personas jurídicas legalmente constituidas, importes por los conceptos y en las formas que establezca el reglamento".

Por su parte, el párrafo II de este artículo 309 prescribe que "las personas físicas y las sucesiones indivisas sólo serán responsables de actuar como agentes de retención en los pagos que realicen por causa de su actividad comercial o profesional".

De conformidad con las disposiciones del Código Tributario, podría señalarse lo siguiente:

### 1) La Retención del 2% Sólo Procede en Caso de Enajenación de Activos de Capital:

Si la retención del 2% tiene relación con una posible ganancia de capital y ésta sólo se produce cuando se hace una transferencia de activos de capital, tendríamos que afirmar que esta retención sólo procede en los casos de transferencias de activos de capital, es decir de bienes que no formen parte del inventario de mercancías o activo corriente del enajenante.

Sin embargo, sabemos que resulta difícil para el adquirente de un bien poder determinar si el bien que está adquiriendo constituye o no para el enajenante un activo de capital o un activo corriente y por lo tanto le resultaría imposible determinar con exactitud cuándo debe o no proceder a efectuar la retención.

## 2) Personas que deben Retener el 2%:

De acuerdo con el Código Tributario las únicas personas obligadas a retener el 2% son las siguientes:

a) Las Personas Jurídicas: Ya sean entidades públicas, sociedades comerciales, sociedades y asociaciones civiles, con o sin personería jurídica, sociedades cooperativas y cualquier otra entidad de derecho público o privado cuyo objeto principal consista en la realización de actividades comerciales.

b) Caso Excepcional de las Personas Físicas y Sucesiones Indivisas: De acuerdo con el Párrafo II del artículo 309 del Código, las personas físicas y sucesiones indivisas sólo están obligadas a retener el 2% cuando actúen como comerciantes, profesionales, comisionistas, consignatarios o rematistas, siempre y cuando realicen pagos por causa de su actividad comercial o de negocios; es decir, cuando adquieran un activo de capital para sus negocios o actividad comercial o profesional.

El problema que puede presentar esta situación es que el enajenante, que es la persona a la cual habría que retenerle el 2%, normalmente desconoce si el adquirente adquiere un activo para su negocio o para uso personal.

## 3) Personas que No deben Retener el 2%:

a) Por argumento a contrario del Párrafo II del art.309 del Código, se entiende que no deben retener las personas físicas y sucesiones indivisas que no sean comerciantes o dedicadas a actividades empresariales, profesionales o de negocios. Así, por ejemplo, cuando un simple asalariado compra una casa, no debería retener el 2%.

b) Las personas físicas y sucesiones indivisas cuando siendo comerciantes o dedicadas a actividades empresariales, profesionales o de negocios, adquieran bienes muebles o inmuebles para una causa distinta de sus actividades comerciales, empresariales, profesionales o de negocios. Por ejemplo, no está obligado a retener el 2% el profesional que compre una casa, a menos que el negocio de ese profesional sea la compra y venta de propiedades.

## 4) Personas a Quienes se les debe Retener el 2%:

a) A las personas físicas y sucesiones indivisas;

b) A cualquier otro ente no exento del Impuesto sobre la Renta, tales como las personas jurídicas de cualquier naturaleza, que no sean personas jurídicas legalmente constituidas.

5) Personas a Quienes No se les debe Retener el 2%:

a) A las personas físicas o jurídicas exentas del pago del Impuesto sobre la Renta, como por ejemplo las asociaciones sin fines de lucro;

b) A las personas jurídicas legalmente constituidas.

6) Responsabilidad Solidaria del Agente de Retención:

Establece el literal h) del artículo 11 del Código Tributario, que es solidariamente responsable de la obligación tributaria de los contribuyentes el agente de retención o percepción, por las sumas que no haya retenido o percibido de acuerdo con la ley, los reglamentos, las normas y prácticas tributarias.

7) Comprobante de Retención del 2%:

Dispone el artículo 9 del Código Tributario que "los agentes de retención deberán entregar a los contribuyentes por cuya cuenta paguen el impuesto, una prueba de la retención efectuada, en la forma que indiquen este Código, los reglamentos o las normas de la Administración Tributaria".

8) Realidad:

En la actualidad la Dirección General de Impuestos Internos está exigiendo la retención del 2% en todas las transferencias de títulos y valores donde el enajenante sea una persona física, comerciante o no.

**ITBIS: LO MINIMO QUE DEBE SABER**

El Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios, mejor conocido como ITBIS, es técnicamente un impuesto al consumo, del tipo valor agregado (IVA), es decir un impuesto dirigido a gravar al consumidor, no al productor, y que grava el valor que se agrega al producto en cada transferencia.

De acuerdo con el artículo 335 del Código Tributario, el ITBIS grava la transferencia e importación de bienes industrializados y la prestación de ciertos servicios, tales como teléfonos, cables, télex, televisión por cable o circuito cerrado, beepers, radio, teléfonos y otros afines, bares, restaurantes, boites, discotecas, cafeterías, hoteles, moteles, apartahoteles, alquiler de bienes corporales muebles y floristerías.

Son contribuyentes del ITBIS aquellas personas que transfieren bienes o aquellas que importan bienes, ya sea por cuenta propia o ajena, y aquellas personas que prestan los servicios gravados.

Sin embargo, la ley establece que no son contribuyentes de este impuesto las personas que realicen actividades puramente comerciales, cuando el promedio mensual de sus ingresos totales por sus actividades sea inferior o igual a RD\$50,000.00 y las personas que realicen actividades que no sean puramente comerciales, cuando el promedio mensual de sus ingresos totales por sus actividades gravadas o no, sea inferior o igual a RD\$30,000.00, entendiéndose por actividades no puramente comerciales aquellas que conllevan la transformación de un bien o la prestación de un servicio.

De acuerdo con la ley la obligación de pagar el ITBIS nace de la siguiente manera:

- a) En el caso de transferencia de bienes, en el momento que se emita el documento que ampare la transferencia, o desde que se entregue o retire el bien, si dicho documento no existiese;
- b) En caso de importación, cuando los bienes estén a disposición del importador;
- c) En el caso de los servicios, desde la emisión de la factura o desde el momento en que se termina la prestación;
- d) En caso de alquiler, al momento de la firma del contrato de alquiler o en el momento de la entrega de la cosa alquilada al arrendatario, lo que suceda primero.

La tasa o alícuota del ITBIS es de un 8% aplicable sobre la base imponible, es decir sobre el monto o valor del bien transferido o importado o del servicio que se preste, y se aplica de la siguiente manera:



1) En el caso de transferencia de bienes se toma en cuenta el precio neto de la transferencia, más las prestaciones accesorias tales como transporte, embalaje, fletes e intereses por financiamientos, menos las bonificaciones y descuentos concedidos.

2) En el caso de importaciones se toma en cuenta el resultado de agregar al valor definido para la aplicación de los derechos arancelarios, todos los tributos a la importación o con motivo de ella.

3) En el caso de los servicios de hoteles, moteles, bares, restaurantes y discotecas, se toma en consideración el valor total de las facturas por los servicios prestados, excluyendo la propina obligatoria.

4) En el caso de servicios de teléfonos, cables, televisión por cable y otros servicios afines, así como floristerías, se toma en cuenta el valor total de las facturas por los servicios prestados.

5) Para el caso de alquileres, se toma en cuenta el monto del alquiler o arrendamiento.

Los bienes que se exporten están gravados con tasa cero, lo cual implica un mecanismo de exención para no gravar con el impuesto las exportaciones.

Por tratarse de un impuesto a las transferencias de bienes industrializados, el ITBIS no grava las transferencias de aquellos bienes que no hayan sufrido transformación industrial. En consecuencia, no están gravados aquellos productos del sector primario provenientes de la agricultura, ganadería, caza, pesca y minería que sean transferidos por el productor sin ningún grado de transformación o tratamiento, salvo el indispensable para su conservación en estado natural.

Asimismo, y con la finalidad de no gravar la canasta familiar, la ley consagra algunas exenciones de productos industrializados, tales como leche condensada o en polvo y pasteurizada, pan, cereales procesados, café molido, chocolate y cocoa, salsa de tomate, aceite, condimentos, queso, mantequilla, salchichón, embutidos y pastas alimenticias. Tampoco están gravados los libros, periódicos y revistas ni el petróleo y sus derivados ni las medicinas para uso humano y animal ni los fertilizantes.

El ITBIS tampoco grava las importaciones realizadas por organismos del sector público ni las importaciones de maquinarias y piezas de repuestos, materias primas e insumos y equipos que realicen las empresas de zonas francas industriales.

Aunque técnicamente la tasa del 8% se aplica sobre cada transferencia del producto gravado, el ITBIS es un impuesto tipo valor agregado y por ende sólo grava el valor que se agrega en

cada transferencia, no el monto completo de cada transferencia. Esto significa que el contribuyente tendrá derecho a deducir del impuesto bruto, o sea del impuesto que en principio debe pagar, aquellos importes que por concepto de ITBIS haya adelantado a sus proveedores locales o en las Aduanas.

La administración del ITBIS está a cargo de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta. El ITBIS debe pagarse todos los meses, en el transcurso de los primeros 20 días de cada mes, mediante una declaración jurada que se presenta en un formulario que el Fisco suministra gratis. Sin embargo, en el caso de las importaciones el impuesto se liquida y paga en Aduanas, conjuntamente con los impuestos aduaneros.

## **IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO: LO MINIMO QUE DEBE SABER**

Dentro del mundo de los tributos se conocen como impuestos al consumo aquellos impuestos que han sido estructurados para afectar directamente el consumo de bienes y servicios.

Existen dos grandes tipos de impuestos al consumo:

a) Los Impuestos Generales al Consumo, que recaen sobre la gran mayoría de los bienes y/o servicios de consumo, como por el ejemplo el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS); y,

b) Los Impuestos Selectivos al Consumo, que únicamente recaen sobre determinados bienes o servicios que de manera expresa y limitativa son especificados por la ley, como por ejemplo el Impuesto Selectivo al Consumo de Bebidas Alcohólicas y Tabaco.

En la República Dominicana los artículos 361 y siguientes del Código Tributario contemplan las disposiciones que regulan el Impuesto Selectivo al Consumo, señalándose en el artículo 362 que "este impuesto gravará la transferencia de algunos bienes de producción nacional a nivel de fabricante, su importación y la prestación o locación de los servicios" descritos en el Código.

De conformidad con lo anterior, el Impuesto Selectivo al Consumo afecta los bienes al momento de su transferencia o importación. Aunque en principio este impuesto es pagado o adelantado al Fisco por el fabricante nacional o importador, convirtiéndolo en el contribuyente de derecho, en realidad el impuesto es pagado o asumido por el consumidor final, pues el importador o fabricante traslada el impuesto al consumidor, conjuntamente con el precio de venta del producto, convirtiendo al consumidor en el contribuyente de hecho del impuesto, es decir en aquél que soporta la carga económica del tributo.

A diferencia del Arancel de Aduanas, que en su gran conjunto cumple con una función de protección a la industria nacional mediante el establecimiento de impuestos a los productos importados, el impuesto selectivo al consumo tiene una función esencialmente recaudatoria, es decir trasladar recursos del sector privado al sector público. Es esta la razón por la cual se entiende que con respecto al impuesto selectivo al consumo la ley no debe hacer diferencias entre productos nacionales y extranjeros y por ende no deben existir tasas o alícuotas distintas.

En nuestro país el Código Tributario grava con el impuesto selectivo al consumo la fabricación o importación de bebidas alcohólicas, cervezas, cigarros y cigarrillos, así como la importación de otros bienes tales como caviar, perfumes, alfombras, joyas, tapicería,

vehículos, electrodomésticos y otros. Un listado completo de los productos gravados aparece descrito expresamente en el Código Tributario.

Con respecto a los servicios, el Código grava con el impuesto selectivo al consumo los siguientes servicios:

a) Servicios de Comunicaciones de Larga Distancia, sean Nacionales o Internacionales: Dispone el artículo 381 del Código que estos servicios incluyen la transmisión de voz, imágenes, materiales escritos e impresos, símbolos, sonidos telefónicos, telegráficos, cablegráficos, radiofónicos, inalámbricos, vía satélite, cable submarino, que sean facturados en el país o a un consignatario de la República Dominicana.

Sin embargo, el propio artículo 381 excluye de manera expresa las transmisiones hechas por las estaciones de radio y televisión.

La tasa del impuesto es de un diez por ciento (10%) del valor que resulte de la factura o documento equivalente.

b) Servicios de Transportación Aérea al Extranjero: Señala el artículo 382 que en estos casos el impuesto es de un veinte por ciento (20%) y se aplicará sobre el precio de venta en la República Dominicana para la transportación aérea de pasajeros entre dos o más puntos, uno de ellos situado en el país y el o los otros en el extranjero.

Por lo tanto, de este artículo surgen las siguientes consecuencias:

- 1) El pasaje debe ser vendido en la República Dominicana;
- 2) El Impuesto grava el transporte aéreo, no marítimo ni terrestre;
- 3) El Código sólo grava el transporte de pasajeros, no de carga o mercancías;
- 4) El impuesto sólo se aplica al transporte aéreo internacional, no al transporte aéreo doméstico;
- 5) El impuesto no se aplica sobre los pasajes aéreos adquiridos en el extranjero.

c) Los Servicios de Seguros en General (10%): Establece el artículo 383 del Código un impuesto de un diez por ciento (10%) sobre la prima pagada por todo tipo o modalidad de seguro privado, incluyendo incendio y otros seguros contra desastres naturales, seguros de automóvil, seguros de vida, salud y accidentes, seguros marítimos y de responsabilidad en general y cualquier otro tipo de seguro que se ofrezca en el presente o el futuro.

Sin embargo, la ley exceptúa del impuesto a los seguros obligatorios de accidentes de trabajo y los del seguro social.

Aunque este impuesto es administrado y recaudado por la Dirección General de Rentas Internas, el Código consagra que un 20% de lo recaudado deberá ser entregado a la Superintendencia de Seguros para cubrir los gastos de mantenimiento de esta entidad.

d) Uso de Habitaciones de Hoteles y Moteles: El Código dispone un impuesto de un 5% al uso de habitaciones u otras unidades de alojamiento situadas en la República Dominicana, que tenga más de diez habitaciones o unidades de alojamiento.

La tasa del impuesto es de un cinco por ciento (5%) del valor que resulte de la factura o documento equivalente.

A diferencia del impuesto general al consumo, que en nuestro país es el Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) y es administrado por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, el impuesto selectivo al consumo es administrado por la Dirección General de Rentas Internas, en lo concerniente a los productos de manufactura nacional y los servicios gravados, y por la Dirección General de Aduanas en lo concerniente a los productos importados.

Dispone el Código Tributario que en el caso de las transferencias y prestaciones de servicios el impuesto se liquidará y pagará mensualmente, en la Colecturía de Rentas Internas, mediante una declaración jurada de las transferencias y prestaciones de servicios realizadas en el mes. Esta declaración jurada debe hacerse dentro de los 20 días del mes siguiente al mes que se declara. En el caso de las importaciones, el impuesto se liquida y paga en Aduanas, conjuntamente con los impuestos aduaneros que correspondan.

**CODIGO TRIBUTARIO Y BEBIDAS ALCOHOLICAS**

Con anterioridad al Código Tributario, el régimen legal e impositivo de los alcoholes y bebidas alcohólicas se encontraba regido en nuestro país, principalmente, por la Ley General de Alcoholes No.243, de fecha 9 de enero de 1968, G.O. No.9069, del 10 de enero de 1968.

En esta Ley No.243 se establecían las definiciones, tarifas de impuestos para la fabricación y ventas de alcoholes y productos alcohólicos, del envejecimiento, de las autorizaciones para fabricar alcoholes o adquirir alambiques, etc. En otras palabras, en esta Ley No.243 se concentraba prácticamente la gran variedad de normas que regulaban los aspectos concernientes a la producción y venta de alcoholes y bebidas alcohólicas.

En fecha 15 de mayo de 1992, con la promulgación del Código Tributario, se deroga esta Ley. En efecto, al establecer tarifas impositivas a la producción local e importación de alcoholes y bebidas alcohólicas, el Código Tributario, en su artículo 401, numeral 6, derogó dicha Ley No.243.

Sin embargo, es preciso señalar que la derogación de la Ley No.243 dejó "huérfano" en gran parte el régimen jurídico de los alcoholes y las bebidas alcohólicas, pues el Código Tributario trata sobre los aspectos impositivos, quedando sin regulación otros aspectos, tales como normas de calidad, envejecimiento, control, autorizaciones, etc. de que trataba la Ley No.243.

Quizás esta situación de falta de disposiciones legales es lo que ha conllevado a la Dirección General de Rentas Internas a seguir aplicando en la práctica y como reglamento, la Ley No.243, basándose para tales fines en el artículo 399 del Código Tributario, que prescribe lo siguiente:

**Artículo 399.-** Mientras no se aprueben los reglamentos correspondientes para la aplicación de los impuestos establecidos en este Título, quedarán vigentes en forma de Reglamentos Provisionales, las leyes y los reglamentos que establecen los controles administrativos para la mejor aplicación y fiscalización de los impuestos vigentes a la fecha, en aquellas partes que no entran en contradicción con la letra ni el espíritu de este Código.

Ahora bien, en lo que respecta al Título I del Código Tributario, referente a las Normas Generales, Procedimientos e Infracciones Tributarias, aplicable a todos los tributos internos nacionales, éste consagró algunas disposiciones relativas a las bebidas alcohólicas. Veamos:

a) El artículo 50, literal d), establece que es deber de los contribuyentes solicitar a la Administración Tributaria, sin perjuicio de acudir también a otras autoridades competentes,

permiso previos de instalación o de habilitación de locales e informar a aquella de la iniciación de actividades susceptibles de generar obligaciones tributarias.

Esta información deberá hacerse dentro de los dos meses siguientes a la iniciación de sus actividades y 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.

b) Consagra el numeral 4) del artículo 237 del Código que constituye un caso de defraudación tributaria hacer circular, como comerciante, fabricante o importador, productos sin el timbre o el marbete que deban llevar.

c) El artículo 240 del Código establece que constituye 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 ocultamiento, 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 o 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.

d) El numeral 2) del Párrafo del Artículo 254 consagra que constituye un incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes la omisión de procurarse las licencias requeridas para realizar determinadas actividades.

En lo referente al impuesto a los alcoholes y bebidas alcohólicas, el Código Tributario sustituyó el antiguo régimen de la Ley No.243 y sus modificaciones, así como sus distintas leyes accesorias, por un impuesto selectivo al consumo.

Sobre este impuesto, los literales b) y c) del artículo 367 del Código Tributario, disponen lo siguiente:

Literal b): Cuando los bienes transferidos a nivel de fabricante sean alcoholes, cervezas, o productos del tabaco, se tomará como base el precio de venta al por menor, antes de ser aplicado este impuesto, en la forma que establezca el Reglamento.

Literal c): En el caso de importaciones, se tomará como base el precio de venta al por menor, atendiendo al valor definido para la aplicación de los impuestos arancelarios, todos los tributos a la importación o con motivo de ella, con excepción del impuesto a la transferencia de bienes industrializados y servicios (ITBIS). En la determinación del precio al por menor, de los artículos importados, se aplicará los mismos márgenes de comercialización que se utiliza para los productos de manufactura nacional. (Modif. por Ley 6-95, del 6 de mayo de 1995).



## **DISCRIMINACION EN EL IMPUESTO A LOS ALCOHOLES Y BEBIDAS ALCOHOLICAS**

De conformidad con el Código Tributario, los alcoholes y bebidas alcohólicas, incluyendo las cervezas, se encuentran sujetos al Impuesto Selectivo al Consumo.

Quizás por un error de los redactores del Código Tributario, éstos llegaron a establecer una enorme discriminación en perjuicio de las bebidas alcohólicas nacionales y en favor de las bebidas alcohólicas extranjeras.

Este crazo error consiste en que las bebidas alcohólicas nacionales deben pagar el impuesto sobre alcoholes al adquirir el alcohol, materia prima indispensable, y a la vez deben pagar el impuesto sobre la venta de bebidas alcohólicas, lo cual implica una doble o triple tributación, mientras que las bebidas alcohólicas extranjeras, al ser importadas como producto terminado, sólo pagan el impuesto sobre las bebidas alcohólicas, pero no el impuesto sobre los alcoholes.

### **A) Impuestos que se Aplican a la Bebida Alcohólica Extranjera Importada a la República Dominicana.**

1) Arancel de Aduanas: Partida Arancelaria 2208.30.00: Whisky: 30%

2) Impuesto Selectivo al Consumo: Artículo 375 del Código Tributario. Impuesto Selectivo al Consumo (Modificado por la Ley No.6-95, de fecha 6 de mayo de 1995). Partida Arancelaria 2208.00.00: Alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico inferior a un 80% vol: aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas; preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas: 25%

3) Ley No.590 de 1973, modificada por la Ley No.141-87, de 1987: El artículo 2 de esta Ley establece un impuesto de RD\$1.50 a cada litro de whisky importado.

4) Ley No.259 de 1966: Esta Ley establece que los fabricantes de bebidas alcohólicas extranjeras que deseen introducir sus productos en el país, deberán proveerse de sellos por valor de un centavo (RD\$0.01) para envases de un litro o más de capacidad y de medio centavo (RD\$0.005) para envases de menos de un litro. Sin embargo, el Decreto No.170-95, de fecha 27 de julio de 1995, revaloriza los sellos de RD\$0.01 en RD\$0.50.

### **B) Impuestos que se Aplican a las Materias Primas Extranjeras, utilizadas para la Producción Local de Bebidas Alcohólicas.**

1) Arancel de Aduanas: Partida Arancelaria 2208.10.00: Preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas: 15%

2) Impuesto Selectivo al Consumo: Artículo 375 del Código Tributario. Impuesto Selectivo al Consumo (Modificado por la Ley No.6-95, de fecha 6 de mayo de 1995). Partida Arancelaria 2208.00.00: Alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico inferior a un 80% vol: aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas; preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas: 25%

### **C) Impuestos que se Aplican a la Bebida Alcohólica Producida en la República Dominicana.**

1) Impuesto Selectivo al Consumo: Artículo 375 del Código Tributario. Impuesto Selectivo al Consumo (Modificado por la Ley No.6-95, de fecha 6 de mayo de 1995). Partida Arancelaria 2208.00.00: Alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico inferior a un 80% vol: aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas; preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas: 25%

2) Ley 590 de 1973: El artículo 1 de esta Ley consagra un impuesto de RD\$1.20 a cada caja de 12 botellas de 700 cc. 6 de 24/2 botellas de 250 cc.

### **D) Impuestos que se Aplican a las Materias Primas de Producción Nacional, utilizadas para la Producción Local de Bebidas Alcohólicas.**

Impuesto Selectivo al Consumo: Artículo 375 del Código Tributario. Impuesto Selectivo al Consumo (Modificado por la Ley No.6-95, de fecha 6 de mayo de 1995). Partida Arancelaria 2208.00.00: Alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico inferior a un 80% vol: aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas; preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas: 25%

Como puede observarse, mientras el productor nacional, para vender bebidas alcohólicas nacionales, paga un doble impuesto: impuesto a los alcoholes e impuesto a la bebida alcohólica, la bebida extranjera sólo paga como bebida importada.

A nuestro parecer no debe existir ninguna diferencia legal o impositiva entre una bebida nacional y una extranjera, excepto en lo referente al arancel de aduanas, que debe servir de mecanismo proteccionista a la industria local.

Mantener una doble tributación para las bebidas nacionales sería contraria al interés del país. Por el contrario, entendemos que el espíritu y la letra de la ley, amén de la intención del legislador, debe ser siempre defender nuestros productos.

Es por lo anterior que el superior gobierno, cuando sometió al Congreso Nacional el Presupuesto de Ingreso y Ley de Gastos Públicos para el año de 1997, conjuntamente con varios proyectos de leyes impositivas, pretendió modificar la legislación anterior, consignando que el monto de impuesto que pague un fabricante de bebida alcohólica nacional por la adquisición de alcoholes, sería deducible del monto de impuestos que debe pagar por la venta de la bebida alcohólica.

Por nuestra parte, hubiésemos preferido gravar única y directamente la venta de bebidas alcohólicas, no los alcoholes, pues entendemos que no existe razón tributaria para gravar los alcoholes utilizados para medicinas, bay rum, perfumes y otras sustancias.

## **IMPUESTO A LA PROPIEDAD INMOBILIARIA: LO MINIMO QUE DEBE SABER**

El Impuesto a la Propiedad Inmobiliaria (IPI), antes conocido como Impuesto sobre la Vivienda Suntuaria y los Solares Urbanos No Edificados (IVSS), fue establecido mediante Ley No.18-88, del 5 de febrero de 1988.

En realidad el IPI corresponde al impuesto a la propiedad inmobiliaria existente en muchos países.

De conformidad con el artículo 1 de la Ley No.18-88, el IVSS grava las viviendas suntuarias y los solares baldíos no edificados, lo cual significa lo siguiente:

a) El impuesto sólo tiene incidencia sobre las propiedades inmobiliarias, no sobre los bienes muebles.

b) Sólo grava los solares baldíos urbanos y por ende no hay incidencia del impuesto sobre los solares rurales. Sin embargo, la ley le atribuye un concepto especial al término de "solar baldío", al considerar que se "reputarán como solares urbanos no edificados todos aquellos en los que no se haya levantado una construcción formal legalizada por los organismos competentes" (Secretaría de Obras Públicas, Ayuntamiento, etc.) y aquellos cuyas construcciones ocupen menos de un 30% de la extensión total de dicho solar. Todo solar urbano está gravado con el impuesto, no importa su valor.

c) Sólo grava las propiedades edificadas urbanas destinadas a viviendas y por lo tanto no están gravados los inmuebles destinados a la industria, al comercio o a cualquier otra actividad distinta a la vivienda. Sin embargo, no toda vivienda está gravada, sino únicamente aquellas que se consideran viviendas suntuarias. De acuerdo con el artículo 2 de la Ley 18-88, se considera vivienda suntuaria aquella cuyo valor, incluyendo el valor del solar y las mejoras, sea superior a RD\$500,000.00.

El IVSS es administrado por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, aún cuando el impuesto se paga en una de las Colecturías de Rentas Internas.

Dispone la ley que el propietario de una vivienda o solar urbano no edificado debe presentar, dentro de los primeros sesenta (60) días de cada año, ante la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, una declaración jurada que contenga el valor de la propiedad gravada, conjuntamente con el certificado de título que avale la misma y de cualquier documento que sirva de base para valorarla.

Aunque se trata de un impuesto anual, el artículo 4 de la Ley No.18-88 dispone que el IVSS será pagado en dos cuotas semestrales, a razón de un cincuenta por ciento (50%) del

impuesto en cada cuota. La primera cuota debe pagarse antes del día once (11) de marzo y la segunda antes del once (11) de septiembre de cada año, so pena de recargos y sanciones.

El impuesto se paga mediante un formulario de declaración jurada del IVSS que es suministrado gratuitamente por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta. Este organismo recaudador, una vez presentada la declaración jurada, se encarga de preparar y entregarle al contribuyente los correspondientes recibos con los cuales deberá acudir a pagar el impuesto.

Aunque la Ley No.18-88 habla de que se aplicará un recargo de un dos por ciento (2%) mensual sobre el monto vencido e impagado, en realidad ésto fue tácitamente modificado por el Código Tributario y por ende los recargos por mora son en la actualidad del 25% el primer mes, más un 5% mensual por los meses subsiguientes, sin perjuicio del interés indemnizatorio de un 2.67% mensual y de las sanciones que procedan.

De acuerdo con la Ley, el impuesto se paga en base al valor total de la propiedad gravada, sea vivienda o solar baldío:

a) Cuando es una vivienda arrendada, el impuesto a pagar es de un medio por ciento (0.50%) aplicado sobre el valor total de la misma.

b) Cuando la vivienda es habitada por su propietario, el impuesto a pagar es de un cuarto por ciento (0.25%) aplicado sobre el valor total de la vivienda.

c) Cuando la vivienda es ocupada por algún ascendiente (padres, abuelos, etc.) o descendiente (hijos, nietos, etc.) del propietario, el impuesto a pagar es de un cuarto por ciento (0.25%) del valor de la vivienda.

d) Cuando se trata de un solar urbano no edificado, el impuesto es de un medio por ciento (0.50%) sobre el valor total del solar.

Señala el artículo 6 de la Ley No.18-88 que están exentos del pago del IVSS, las edificaciones y solares propiedad del Estado Dominicano, de las instituciones benéficas, de las organizaciones religiosas y las residencias diplomáticas propiedad de un gobierno extranjero o de un organismo internacional.

La base imponible del IVSS, es decir aquella suma o cantidad que se tendrá como base para aplicarle la tasa o alícuota indicada por la ley, es determinada por el valor que tiene la vivienda suntuaria o el solar baldío; es decir, que el impuesto a pagar dependerá del valor que tiene la propiedad gravada. En consecuencia, es imprescindible determinar el valor que tiene el inmueble, tanto en lo referente al terreno baldío como en lo concerniente a las mejoras.

Siguiendo un matiz institucional, la Ley 18-88 estableció que el valor de las propiedades debía ser dado por la Dirección General del Catastro Nacional.

Sin embargo, debido a la ineficacia que a través de los años ha presentado este organismo en tasar las propiedades inmobiliarias en su valor real de mercado y a los parámetros atrasados y devaluados con los cuales esa entidad labora, la Dirección General del Impuesto sobre la Renta ha tenido que implementar sus propios mecanismos de valoración, siguiendo para tales fines con la elaboración de parámetros de valoraciones periódicas que se basan en los valores de mercado de las propiedades y los cuales están más acordes con la realidad.

Para establecer el valor aproximado que tiene la vivienda suntuaria o el solar baldío, y sobre el cual se aplicará la tasa o alícuota del impuesto consignado en la ley a cada caso en particular, se utilizan distintos mecanismos, tales como el valor de adquisición de la propiedad, reflejado en el contrato de compra o a veces en el certificado de título, el valor de mercado, las condiciones físicas o el lugar de ubicación del inmueble, así como el Decreto No.368-88, de fecha 10 de agosto de 1988, que consagra un valor mínimo de los terrenos localizados en las distintas áreas urbanas de la ciudad de Santo Domingo.

Aunque oficialmente el IVSS no ha sido incluido dentro de uno de los títulos del Código Tributario, es preciso señalar que en razón de que el IVSS es un tributo interno nacional y en virtud de que el artículo 1 de dicho Código establece textualmente que el Código se aplica a todos los tributos internos nacionales, debe afirmarse que en lo referente a las normas generales, procedimientos, recursos, facultades, infracciones y sanciones, el Código Tributario es plenamente aplicable al IVSS.

Cabe señalar que la Ley establece, y así se está aplicando, que los Registradores de Títulos del país no podrán autorizar el traspaso de ninguna propiedad inmobiliaria, sin antes comprobar que sobre esa propiedad se ha cumplido con el pago del IVSS o que la misma está exenta o no califica para pagar.

(NOTA: El valor actual lo define Catastro, según Ley Inmobiliaria)

## **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES: LO MINIMO QUE DEBE SABER**

La sucesión consiste en la transmisión a una o varias personas vivas, de una parte o todos los bienes o patrimonio dejados por otra persona que ha fallecido. De acuerdo con el artículo 718 del Código Civil, la sucesión se abre por la muerte de aquel de quien se deriva.

La transmisión de los bienes por sucesión puede ser hecha de dos maneras:

1) Por testamento dejado por el difunto (sucesión testamentaria), a través del cual la persona fallecida decide, antes de morir, quienes serán los beneficiarios de la sucesión y la forma y proporción en que la recibirán; y,

2) Sin la existencia de un testamento (sucesión ab intestato). En este último caso la sucesión es regulada por la ley y no por la voluntad del difunto.

La Ley No.2569, de fecha 4 de diciembre de 1950, estableció un impuesto a las sucesiones, al consignar en su artículo 1 que se encuentra sujeta al pago del impuesto sucesoral toda transmisión de bienes muebles o inmuebles por causa de muerte, sin distinguir el caso en que la transmisión se opere por efecto directo de la ley o por la última voluntad del difunto.

Este impuesto debe ser pagado por los herederos, sucesores y legatarios de la persona fallecida. No obstante, debe recordarse que el cónyuge supérstite casado bajo el régimen de la comunidad de bienes, o sea el esposo o la esposa del fallecido, no hereda al conyuge fallecido, sino que éste es parte de la comunidad, y por tanto dicho cónyuge no está sujeto al pago del impuesto sucesoral, a menos que el cónyuge fallecido le haya dejado al cónyuge supérstite, mediante testamento, una porción o la totalidad de su parte dentro de la comunidad, caso en el cual el cónyuge supérstite se convierte en legatario del difunto y sólo pagaría el impuesto por la parte que recibió en el testamento.

Al tratarse de un impuesto interno nacional, el impuesto sobre sucesiones es administrado y recaudado por la Dirección General de Impuestos Internos (DGI), para lo cual cuenta con el Departamento de Sucesiones y Donaciones.

Para calcular la cantidad de impuestos que debe pagarse la Ley No.2569 toma en cuenta dos factores: a) El monto de los bienes que se reciben de la sucesión; y, b) El grado de parentesco existente entre el fallecido y la persona que recibe la sucesión.

El cálculo del impuesto se hace en base a un porcentaje del valor de los bienes recibidos, ya sea por herencia o testamento. Por ejemplo, de acuerdo con el artículo 6 de la Ley No.2569, el porcentaje de impuesto a pagar por los hijos del difunto puede llegar hasta un diecisiete por ciento (17%) del monto de la herencia que recibe cada heredero.

El porcentaje de impuestos a pagar disminuye si la herencia es menor. Sin embargo, el porcentaje aumenta si el grado de parentesco es mas lejano, para lo cual la Ley No.2569 divide las sucesiones en cuatro categorías: a) Primera Categoría, que comprende los parientes en línea directa del fallecido, con una tarifa de hasta un 17%; b) Segunda Categoría, que comprende los colaterales del segundo grado, con una tarifa de hasta un 21%; c) Tercera Categoría, que comprende los colaterales del tercer grado, con una tarifa de hasta un 27%; y, d) Cuarta Categoría, que comprende los otros colaterales y los extraños a la familia del fallecido, con una tarifa de hasta un 32%.

En adición a lo anterior, el párrafo del artículo 28 de la Ley No.2569 dispone que "en los casos en que la masa sucesoral comprenda bienes inmuebles, se reputará, cual que sea el valor del efectivo, créditos mobiliarios, prendas, ajuares de casas y otros bienes muebles, que el valor de dichos bienes muebles equivale como mínimo al 10% (diez por ciento) del valor de los bienes inmuebles y este valor servirá de base en cuanto a ese aspecto a la liquidación del impuesto, a menos que se compruebe que es mayor que el resultado del porcentaje indicado".

Para calcular el impuesto a pagar la ley permite que se deduzcan de los bienes dejados por el difunto, lo siguiente: las deudas dejadas por éste al momento de su fallecimiento, los impuestos cuyo pago haya dejado pendientes, los gastos de última enfermedad, el importe de las deudas mortuorias y gastos de funerales y otros.

A los fines de proceder al pago de este impuesto, los contribuyentes deberán presentarle al Fisco una Declaración Jurada de Sucesión, la cual consiste en un formulario que suministra gratuitamente dicho organismo y que debe ser llenado por los interesados y legalizado por un Notario Público.

De conformidad con el artículo 26 de la Ley No.2569, la presentación de la declaración sucesoral debe hacerse dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha del fallecimiento del causante, anexándose los comprobantes de lugar, tales como actas de matrimonio, actas nacimiento de los hijos y acta de defusión, así como los comprobantes de gastos deducibles, en caso de que los haya. En el supuesto de que los contribuyentes entiendan que los documentos que deben anexar a la declaración no estarán disponibles en el plazo de treinta (30) antes indicado, podrán pedirle al Fisco una prórroga para presentar la declaración.

Una vez que el fisco recibe la declaración sucesoral, procede a efectuar las investigaciones y fiscalizaciones que le permitirán comprobar si son ciertos los datos suministrados en la declaración sucesoral presentada, pudiendo ocurrir lo siguiente:

a) Si la considera correcta, procede a practicar la determinación, es decir a determinar si hay que pagar impuestos, quién debe pagar y cuánto debe pagar cada



heredero. Una vez hechos estos cálculos, procede a notificárselo a los contribuyentes para que acudan a pagar el impuesto.

b) Si la considera incorrecta, le enviará a los contribuyentes las observaciones o modificaciones que considere de lugar. En este supuesto podría presentarse lo siguiente:

b.1) Si los contribuyentes aceptan las observaciones dentro de los diez (10) días de la notificación, o no las objetan en este plazo, el Fisco procederá a la liquidación del impuesto conforme a las observaciones y modificaciones efectuadas y determinará si hay que pagar impuestos, quién debe pagar y cuánto debe pagar cada heredero y le notificará la determinación a los contribuyentes para que éstos acudan a pagarlo.

b.2) Si los contribuyentes no están de acuerdo con las observaciones hechas por el Fisco, entonces podrán elevar un Recurso de Reconsideración ante la misma Dirección General de Impuestos Internos y posteriormente, si lo desean, un Recurso Jerárquico ante la Secretaría de Estado de Finanzas y luego, si aún no están conformes, un Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Contencioso Tributario, conforme las disposiciones del Código Tributario, que modificó en gran medida la Ley No.2569.

Es preciso señalar que la Ley No.2569 de 1950 requiere de una modificación urgente, pues en muchos casos y debido principalmente a la inflación de casi 50 años, se presenta hoy como una ley injusta que grava pequeños patrimonios y a la vez promueve la evasión y la fuga de capitales e inversiones, provocando la insolvencia ficticia de las grandes fortunas, debido a sus altas tasas impositivas.

## LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA SUCESORAL

Prescripción es la liberación de una obligación por el transcurso del tiempo, ya sea porque el acreedor no ejerció sus derechos de cobro en tiempo oportuno o porque la acción pública no se ejerció dentro del tiempo acordado por la ley.

Según el artículo 2277 del Código Civil "los réditos de rentas perpetuas y vitalicias, los de pensiones alimenticias, los alquileres de casas y el precio del arrendamiento de bienes rurales, los intereses de sumas prestadas, y generalmente, todo lo que se paga anualmente o en plazos periódicos más cortos, prescriben por tres años."

Este artículo 2277 del Código Civil contenía un párrafo que fue derogado por el numeral 44) del artículo 402 del Código Tributario, el cual decía así: "Prescriben por el transcurso del mismo período de tres años, las acciones del Estado, del Distrito Nacional, de los municipios y de cualquiera otra división política de la República, para el cobro de impuestos, contribuciones, tasas, y de toda otra clase de tributación de carácter impositivo. El indicado plazo de tres años para esta prescripción se computa a partir del momento en que el pago de la obligación impositiva pueda ser perseguido."

Con esta derogación en lo adelante el tema de la prescripción en materia de tributos internos nacionales ya no sería regida por el Código Civil, sino por el Código Tributario.

Según el artículo 1 del Código Tributario, éste se aplica "a todos los tributos internos nacionales". Siendo el impuesto sobre sucesiones un tributo interno nacional, no existen dudas respecto a que el Código Tributario se aplica a este impuesto. Tanto es así que este Código consagró normas generales que se aplicarían al impuesto sobre sucesiones, y en su artículo 402, numeral 34), derogó los artículos 38, 39, 41 y 45 de la ley 2569, del 4 de diciembre de 1950, de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La prescripción es uno de los modos que establece el artículo 15 del Código Tributario como causa de extinción de la obligación tributaria.

### **A) Plazo de Prescripción para Exigir la Presentación de la Declaración Jurada de Impuestos.**

El artículo 26 de la Ley No.2569 consagra que los contribuyentes deberán presentarle al Fisco una Declaración Jurada de Sucesión, la cual deberá hacerse dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha del fallecimiento del causante.

De conformidad con el artículo 21 del Código Tributario, prescriben a los tres años "las acciones del Fisco para exigirle al sujeto pasivo la presentación de las declaraciones juradas." Es decir, que si el sujeto pasivo no presenta la declaración sucesoral, el Fisco tiene

un plazo de tres años para exigirla, pudiendo determinar de oficio el monto de impuestos adeudados (art.66 C.T.). En caso de que el Fisco no exija esta declaración dentro del término de tres años, pierde su derecho a exigirla después.

En vista de que las declaraciones presentadas pueden contener errores, falsedades o estar incompletas, la ley le concede al Fisco la potestad de impugnar estas declaraciones, realizando los ajustes que estime pertinentes, mediante una determinación o estimación de oficio. Dispone el artículo 21 del Código Tributario que prescriben a los tres años "las acciones del Fisco para impugnar las declaraciones juradas efectuadas por los sujetos pasivos."

Así, el numeral 2 del artículo 66 del Código Tributario, expresa que dentro del plazo de prescripción el Fisco deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, "cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud, o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables".

### **B) Plazo de Prescripción para Exigir el Pago del Impuesto Adeudado.**

De acuerdo con el artículo 21 del Código Tributario, prescriben a los tres años "las acciones del Fisco para requerirle al sujeto pasivo el pago del impuesto." De este modo, cuando el sujeto pasivo no cumple oportunamente con su obligación de pago, incurre en mora. De acuerdo con el artículo 27 del Código Tributario, "la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda". Por lo tanto, desde el momento en que existe mora el Fisco puede proceder al cobro compulsivo de la deuda.

En el caso de que el sujeto pasivo no pague el impuesto en la fecha establecida, el Fisco cuenta con un plazo de tres años para requerirle el pago. En caso contrario, pierde su derecho a exigirlo posteriormente.

### **C) Suspensión de la Prescripción.**

Señala el artículo 24 del Código Tributario que el curso de la prescripción se suspende por la interposición de los recursos a que tiene derecho el contribuyente y también, hasta un plazo de dos años, por no haber éste cumplido con su obligación de presentar la declaración tributaria, o por haberla presentado con falsedades, o por la notificación que le haga el Fisco al contribuyente del inicio de una fiscalización.

### **D) Punto de Partida del Plazo de Prescripción.**

De acuerdo con el Párrafo del artículo 21 del Código Tributario, el punto de partida de la prescripción es la fecha del vencimiento del plazo establecido para presentar declaración

jurada y pagar el impuesto, sin tenerse en cuenta la fecha de pago del impuesto o la de la presentación de la declaración jurada.

En este sentido, cuando un contribuyente no presenta su declaración jurada de sucesiones, el Fisco sólo tiene un plazo de cinco años (tres de prescripción y dos de suspensión) para exigir que se presente la declaración jurada y se pague el impuesto.

## **LAS DONACIONES SUCESIVAS Y EL INTERES FISCAL**

### **I.- La Ley.**

La Ley No.2569 del año de 1950, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece el impuesto que debe pagarse por transmisiones de bienes por sucesiones o donaciones.

Para estos fines el artículo 6 de la Ley consagra una tarifa por la cual se debe regir el impuesto. En esta tarifa se establece un sistema escalonado mediante el cual se aplica un porcentaje de impuesto sobre el monto de la sucesión o donación, el cual porcentaje se va incrementando en la medida en que aumenta el monto de la sucesión o donación. Así, por ejemplo, se citan las siguientes tarifas:

- a) Una donación entre un monto de RD\$20,000.00 a RD\$40,000.00... paga un 5%
- b) Una donación entre un monto de RD\$80,000.00 a RD\$100,000.00.. paga un 8%
- c) Una donación entre un monto de RD\$150,000.00 a RD\$200,000.00. paga un 11%

### **II.- Hipótesis.**

En el mes de Febrero de 1997 un señor le dona a su hija la suma de RD\$95,000.00 para lo cual, cumpliendo con sus deberes y obligaciones fiscales, presenta su declaración jurada de donaciones y paga el impuesto correspondiente, ascendente a RD\$7,600.00, es decir a un 8% del monto donado.

Para calcular el impuesto a pagar el Fisco toma como base el valor donado de RD\$95,000.00 y le aplica la tasa del 8% contenida en el artículo 6 de la Ley No.2569 del año de 1950, de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir la tarifa para donaciones comprendidas entre RD\$80,000.00 y RD\$100,000.00.

En fecha Febrero de 1998, es decir un (1) año después, el mismo señor le vuelve a donar a su hija otra suma de RD\$95,000.00, para lo cual también presenta su declaración jurada correspondiente a esta nueva donación.

A nuestro entender lo correcto hubiese sido que para calcular el impuesto a pagar por esta nueva donación, el Fisco tomara como base de cálculo el nuevo valor donado, o sea la suma de RD\$95,000.00, y le aplicara a esta suma la tasa del 8% contenida en el artículo 6 de la Ley No.2569 del año de 1950, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es decir la tasa para donaciones comprendidas entre RD\$80,000.00 y RD\$100,000.00, tal y como hizo para la primera donación.

### **III.- Posible Violación de la Ley.**

El Fisco, con la única finalidad de aumentar las recaudaciones, decide sumar las dos anteriores donaciones, ocurridas con un lapso de un (1) año, para que el monto de ambas donaciones sume RD\$190,000.00 y la tasa del impuesto no sea de un 8% en cada donación, sino de un 11% sobre RD\$190,000.00, aumentando así el impuesto a pagar en perjuicio del contribuyente.

Para sustentar su actitud el Fisco se ampara en el párrafo del artículo 21 de la Ley No.2569, el cual establece lo siguiente:

"Artículo 21.- Están exentas del pago del impuesto, estas donaciones: 1) Las que no alcancen un valor de Quinientos Pesos (RD\$500.00); 2) Las que sean hechas a los establecimientos públicos e instituciones de caridad, beneficencia o de utilidad pública reconocida por el Estado; 3) Las que sean hechas para crear o fomentar bien de familia.

Párrafo: En caso de donaciones sucesivas hechas por una misma persona en provecho de otra, el impuesto se aplicará cuando la suma de los valores donados ascienda a Quinientos Pesos (RD\$500.00)."

### **IV.- Consideraciones Jurídicas.**

De la lectura del artículo 21 se extraen las siguientes consecuencias jurídicas:

1) El artículo 21 se refiere únicamente a las exenciones, no a la forma en que debe calcularse el impuesto. Por lo tanto, no puede utilizarse el artículo 21 para determinar la base imponible.

2) En razón de que la tarifa del artículo 6 de la Ley No.2569 declara exentas las donaciones inferiores a RD\$1,000.00 (antes de la modificación por la Ley No.5655 del año de 1961 la exención era RD\$500.00) y a los fines de evitar evasión del impuesto mediante diversas donaciones sucesivas inferiores al mínimo imponible, el párrafo del artículo 21 consignó que en caso de donaciones sucesivas hechas por una misma persona en provecho de otra, el impuesto se aplicará cuando la suma de los valores donados ascienda a RD\$500.00.

Ahora bien, de la lectura de este párrafo del artículo 21 de la Ley No.2569 se extraen los siguientes aspectos jurídicos:

1) El mismo tiene como objetivo evitar la evasión del impuesto mediante diversas donaciones sucesivas cuyos montos sean inferiores al mínimo imponible o exento, en

aquellos casos en los cuales las sumas de estas donaciones sucesivas alcancen un monto superior al mínimo imponible.

Por ejemplo, si el monto exento para las donaciones es de RD\$1,000.00, sería muy fácil para un donante de RD\$365,000.00 efectuar 365 donaciones sucesivas a un mismo donatario por un monto de RD\$999.00 cada una y así evadir el impuesto. Por eso el legislador fue sabio y consignó que estas donaciones sucesivas se sumarían entre sí para que no se aprovechen de la exención contemplada en la Ley.

Sin embargo, distinto es el caso cuando se trata de diversas donaciones y cada una de esas donaciones sí alcanzan el mínimo imponible y por tanto sujetas a impuestos. En estos casos el párrafo del artículo 21 no tiene aplicación, pues no se trata de distintas donaciones exentas, sino de distintas donaciones gravadas y por tanto no hay evasión de impuestos.

2) El concepto de "donaciones sucesivas" no está consignado en la Ley, siendo su aplicación interpretativa; un concepto jurídico indeterminado. Sin embargo, entendemos que dos donaciones entre las cuales existe un lapso de tiempo de un año no pueden ser consideradas como donaciones sucesivas y mucho menos hechas con fines de evasión de impuestos.

3) El concepto de "donaciones sucesivas" no puede aplicarse como elemento adicional a la tarifa consignada en el artículo 6 para el pago del impuesto de donación, pues la Ley no contempla esta situación.

4) Cada donación que sobrepase el mínimo imponible es un acto jurídico tributario distinto y por tanto debe pagarse el impuesto a cada una de esas donaciones, como obligaciones jurídicas separadas una de las otras.

En tal sentido, consideramos que el párrafo del artículo 21 de la Ley No.2569 sólo es aplicable cuando se trata de donaciones sucesivas exentas y no de donaciones sucesivas gravadas.

**NOTA: Artículo 6.- (Modificado por el artículo 16 de la Ley de Reforma Tributaria No.288-04, de fecha 23 de Septiembre del 2004).** La tasa de este impuesto será de un 3% de la masa sucesoral, luego de realizadas las deducciones correspondientes, para el caso de las sucesiones. Mientras que para las donaciones la tasa del impuesto será el 25% del valor de la donación.

## **LAS DECLARACIONES JURADAS DE IMPUESTOS**

Con la finalidad de practicar la determinación de la obligación tributaria, es decir saber si hay que pagar impuestos y cuánto hay que pagar, el Fisco necesita conocer la realidad económica del sujeto pasivo.

En razón de que en los llamados impuestos masivos, o sea aquellos en que existen muchos contribuyentes, resulta imposible para el Fisco obtener las informaciones básicas del sujeto pasivo, como serían sus ventas, ingresos, gastos, beneficios y otros, la ley pone a cargo del contribuyente o responsable la obligación de presentar declaraciones contentivas de estas informaciones.

Es así como el literal f) del artículo 50 del Código Tributario establece como uno de los deberes formales de los sujetos pasivos "presentar las declaraciones que correspondan para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exijan las normas respectivas y en la forma y condiciones que ellas indiquen".

Entre las distintas leyes tributarias que establecen impuestos internos nacionales y a los cuales se les aplica el Código Tributario, que requieren la presentación de declaraciones juradas, encontramos las siguientes:

1) El artículo 328 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto sobre la Renta, establece que "la determinación y percepción del impuesto se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago del gravamen en la forma y plazos que establezca el Reglamento. Dichas declaraciones juradas hacen responsables a los declarantes por el impuesto que de ellas resulte, cuyo monto no podrá ser reducido por declaraciones posteriores, salvo errores de cálculo, sin la expresa autorización de la Administración Tributaria".

A su vez, el artículo 312 del Código Tributario establece que "las personas o empresas instituidas en agentes de retención deberán presentar anualmente a la Administración Tributaria una declaración jurada de las retenciones operadas durante el año calendario anterior".

2) El literal c) del artículo 353 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), consagra que "los contribuyentes de este impuesto deberán presentar una declaración jurada de las actividades gravadas, en la forma y condiciones que establezca el Reglamento". El ITBIS debe pagarse todos los meses, en el transcurso de los primeros 20 días de cada mes, mediante una declaración jurada. Sin embargo, en el caso de las importaciones el impuesto se liquida y paga en Aduanas, conjuntamente con los impuestos aduaneros.



3) El artículo 368 del Código Tributario, refiriéndose al Impuesto Selectivo al Consumo, establece que "en el caso de las transferencias y prestaciones de servicios el impuesto se liquidará y se pagará mensualmente", en la Colecturía de Rentas Internas, mediante una declaración jurada de las transferencias y prestaciones de servicios realizadas en el mes. Esta declaración jurada debe hacerse dentro de los 20 días del mes siguiente al mes que se declara. En el caso de las importaciones, el impuesto se liquida y paga en Aduanas, conjuntamente con los impuestos aduaneros que correspondan.

4) De conformidad con el artículo 26 de la Ley No.2569, de fecha 4 de diciembre de 1950, sobre Sucesiones y Donaciones, los contribuyentes deberán presentarle al Fisco una Declaración Jurada de Sucesión. Esta declaración sucesoral debe hacerse dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha del fallecimiento del causante.

5) La Ley No.18-88, del 5 de febrero de 1988, que establece el Impuesto sobre la Vivienda Suntuaria y los Solares Urbanos No Edificados (IVSS), dispone que el propietario de una vivienda o solar urbano debe presentar, dentro de los primeros sesenta (60) días de cada año, una declaración jurada que contenga el valor de la propiedad gravada, conjuntamente con el certificado de título que avale la misma y de cualquier documento que sirva de base para valorarla.

En principio, la declaración no constituye un acto de determinación, sino un simple suministro de informaciones para que el Fisco pueda practicar la determinación. Sin embargo, y contrario a lo que puedan "aparentar" algunas disposiciones del Código Tributario, entendemos que cuando la ley exige que el tributo sea pagado conjuntamente con la presentación de una declaración jurada, esa declaración constituye en sí misma una determinación de la obligación tributaria practicada por el sujeto pasivo, pues el pago que se hace del tributo es definitivo, no provisional, y el Fisco no disfruta de tiempo para poder efectuar la determinación.

No obstante, es claro que el Fisco siempre tiene, dentro del plazo de prescripción, la facultad de impugnar las declaraciones juradas presentadas por los contribuyentes, con lo cual también estaría impugnando la determinación practicada por éste, mediante una determinación de oficio. Esta determinación de oficio puede ocurrir:

1) Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado, o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria.

2) Cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud, o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables.

3) Cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros no los llevare o los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles.

Pero si bien las declaraciones juradas constituyen un suministro de información, también constituyen una confesión para el sujeto que las realiza, pues el artículo 244 del Código Tributario dispone que la falsedad en las declaraciones que se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio. Al tratarse de una confesión, se admite el derecho a retractación y rectificación.

Cabe señalar que de acuerdo con el artículo 47 del Código Tributario "las declaraciones e informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros por cualquier medio, tendrán carácter reservado y sólo podrán ser utilizadas para los fines propios de dicha Administración y en los casos que autorice la ley".

Cuando el sujeto pasivo no presenta sus declaraciones juradas, el Fisco cuenta con un plazo de tres años para exigirle la presentación de las mismas, pudiendo determinar de oficio la obligación tributaria. Asimismo, cuando el sujeto pasivo sí ha presentado las declaraciones juradas que debe presentar, el Fisco tiene un plazo de tres años para impugnar cualquier error, falsedad u omisión que puedan tener estas declaraciones.

## LA NO PRESENTACION DE DECLARACIONES JURADAS

Con la finalidad de saber si hay que pagar impuestos y cuánto debe pagarse, en ocasiones la ley exige a los contribuyentes el deber de presentar declaraciones juradas para conocer la realidad económica del contribuyente y determinar su obligación.

Así, el literal f) del artículo 50 del Código Tributario indica el deber de los contribuyentes de "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 nuestra legislación existen impuestos que requieren de la presentación de declaraciones juradas. Sin estas declaraciones el impuesto no podría pagarse de manera voluntaria, sino sólo mediante determinación de oficio practicada por el Fisco.

En relación a los requerimientos sobre la presentación de declaraciones juradas, encontramos tres grupos distintos:

A) En muchos casos la ley no exige la presentación de una declaración previa para pagar los impuestos debidos. Así, por ejemplo, en el caso de impuestos sobre placas, impuestos sobre documentos, sellos, etc.

B) En otros casos la ley exige que se presente una declaración previa para luego el Fisco determinar la obligación y notificársela al contribuyente para que acuda a pagar el impuesto. Así, por ejemplo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (art.26 de la Ley No.2569).

C) En muchos casos la ley exige que se presente una declaración previa y que el impuesto adeudado se pague inmediatamente. Dentro de este grupo encontramos los siguientes:

1) En materia de Aduanas, por ejemplo, el importador debe presentar un manifiesto de importación o bill of landing, conteniendo informaciones sobre el tipo de mercancías, su valor, procedencia, etc.

2) En materia de impuestos internos nacionales y a los cuales se les aplica el Código Tributario, los siguientes impuestos requieren de la presentación previa de declaraciones:

a) Impuesto sobre la Renta (art.328 del C.T.)

b) Retenciones en el Impuesto sobre la Renta (art.312 del C.T.).

c) ITBIS (art.353 del C.T.).

d) Impuesto Selectivo al Consumo (art.368 del C.T.).

e) Impuesto sobre la Vivienda Suntuaria y Solares Urbanos No Edificados (IVSS), Ley No.18-88.

Sin embargo, se entiende que el Fisco tiene la facultad de impugnar las declaraciones presentadas por los contribuyentes cuando la considere incorrecta o inexacta y de preparar una determinación de oficio con los datos que entienda correctos (art.66 C.T.). No obstante, esta determinación de oficio podrá ser recurrida por el contribuyente, si la considera improcedente (art.57 C.T.).

En términos generales las declaraciones juradas presentan las siguientes características:

1) La presentación de las declaraciones es un deber esencial del sujeto pasivo (art.50, literal f) del C.T.).

2) Constituyen una confesión para el sujeto que las realiza, pues la ley (art.244 del C.T.) dispone que la falsedad en las declaraciones que se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio.

3) Por tratarse de una confesión, se admite el derecho del sujeto pasivo a la retractación y rectificación de las declaraciones juradas (art.328 C.T.).

4) La presentación voluntaria de las declaraciones juradas fuera del plazo establecido, implica lo siguiente:

a) Sanción por no cumplimiento oportuno del deber de declarar (art.254, numeral 12, del C.T.), sancionada con multa de RD\$100.00 a RD\$10,000.00 (art.257 del C.T.);

b) Si la declaración implica pago de impuestos, su tardanza acarrea la infracción de mora, castiga con recargos del 25% el primer mes y un 5% por cada mes subsiguientes (art.252 C.T.) y el pago de intereses indemnizatorios (art.27 C.T.).

5) La presentación de las declaraciones juradas dentro del plazo que establece la ley, pero de manera incorrecta o que no merecieren fe, implica lo siguiente:

a) El Fisco tiene un plazo de tres años para impugnar cualquier error, falsedad u omisión que puedan tener las declaraciones (arts.21 y 66 C.T.);

b) Si la falsedad o inexactitud implicaba el pago de impuestos, se comete la infracción de evasión tributaria, sancionada con una multa de hasta dos (2) veces el importe del tributo omitido (arts.249 y 250 del C.T.)

6) La no presentación en ningún momento de las declaraciones juradas requeridas por la ley, implica lo siguiente:

a) Constituye la falta tributaria por incumplimiento de los deberes formales (art.254, numeral 12, del C.T.), sancionada con multa de RD\$100.00 a RD\$10,000.00 (art.257 del C.T.);

b) El Fisco tiene un plazo de tres años para exigir la presentación de las declaraciones no presentadas, pudiendo determinar de oficio la obligación y exigirle el pago de los impuestos que correspondan (arts.21 y 66 C.T.);

c) Si la presentación de la declaración implicaba el pago de impuestos, se comete la infracción de evasión tributaria, sancionada con una multa de un monto de hasta dos (2) veces el importe del tributo omitido (arts.249 y 250 del C.T.).

7) El Fisco no tiene facultad para rechazar o no admitir la presentación de declaraciones, aún cuando a su juicio las considere inexactas, falsas o carente de informaciones o documentos anexos, por las siguientes razones:

a) Siendo la presentación de las declaraciones un deber de los sujetos pasivos, cuyo no cumplimiento acarrea sanciones y recargos, nadie tiene derecho a impedirle que cumpla con su deber o a ponerle obstáculos al cumplimiento de ese deber;

b) Siendo la declaración jurada una confesión, castigada su falsedad como un delito, nadie puede exigirle al sujeto pasivo que declare informaciones en contra de su voluntad;

c) El Fisco cuenta con normas jurídicas que lo facultan para impugnar las declaraciones después de presentadas, sin necesidad de rechazar la admisión de las declaraciones que el contribuyente entiende son correctas y sin necesidad de obligarlo a presentar en ellas informaciones en contra de su voluntad.

## LOS IMPUESTOS Y LAS TELECOMUNICACIONES

El servicio telefónico dominicano está gravado con algunos impuestos. Por su parte, las empresas telefónicas disfrutaban de un régimen impositivo especial que las libera del pago de algunos tributos, pero las obliga al pago de un canon. Veamos con más detalles estos aspectos.

### I.- Impuestos a los Servicios Telefónicos.

**A) El Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS).** Establecido en los artículos 335 y siguientes del Código Tributario, grava con una tasa de un 8% las transferencias de bienes industrializados y los servicios señalados por la ley, tales como teléfono, cables, telex, televisión por cable o circuito cerrado, bares, restaurantes, discotecas, hoteles, moteles, alquiler de vehículos, floristerías, etc. (Art.335). El cálculo del 8% se efectúa sobre el valor total de las facturas por los servicios prestados.

**B) El Impuesto Selectivo al Consumo.** Este impuesto, consagrado en los artículos 361 y siguientes del Código Tributario, establece un impuesto al consumo de determinados bienes y/o servicios, tales como los Transportación Aérea, Seguros, Habitaciones de Hoteles, Pasajes Aéreos, las Cervezas, Alcoholes y Bebidas Alcohólicas, Cigarros y Cigarrillos, etc. En su artículo 381 el Código Tributario grava con una tasa de un 10% los servicios de comunicaciones de larga distancia, nacionales e internacionales.

**C) 2% de Impuesto en favor de la CDT.** En el artículo 45 de la nueva Ley de Telecomunicaciones No.153-98, de fecha 15 de abril de 1998 (G.O.9983, del 28 de mayo de 1998), se establece una contribución al desarrollo de las telecomunicaciones, consistente en una tasa del dos por ciento (2%) aplicable sobre:

a) Los importes percibidos en el mes anterior a la liquidación de la CDT, antes de impuestos, por concepto de facturaciones a los usuarios finales de servicios públicos de telecomunicaciones, excepto los de radiodifusión; y,

b) Los importes percibidos por los prestadores de servicios públicos de telecomunicaciones en el mes anterior a la liquidación de la CDT, por concepto de saldos de corresponsalía (liquidación) por servicios internacionales, excepto los de radiodifusión.

Este artículo 45 expresa que se consideran usuarios finales de los prestadores de servicios públicos de telecomunicaciones a los titulares de servicios privados de telecomunicaciones, cuando las redes de estos últimos estén conectadas a una red pública de los primeros. No se considerarán, en cambio, usuarios finales de un prestador a los revendedores de sus servicios ni a los prestadores con redes interconectadas por la relación de interconexión.

En fecha 1 de agosto de 1998 el Director General de Telecomunicaciones dictó la Resolución No.98-01, conteniendo el Reglamento para la Aplicación y Recaudaciones de la Contribución al Desarrollo de las Telecomunicaciones (CDT).

## **II.- Los Impuestos y las Empresas Telefónicas.**

**A) Exenciones Impositivas.** Las empresas telefónicas tienen suscrito con el Estado contratos administrativos, a través de los cuales se les exime del pago del Impuesto sobre la Renta, Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Dividendos y otros.

**B) Canon.** Las empresas telefónicas deben pagar un canon, es decir una renta que se paga periódicamente por el uso de una cosa ajena, particularmente del Estado. En este caso por el uso de los postes de luz, las aceras, el espacio aéreo, terrestre o subterráneo, etc.

El Canon consiste en un diez por ciento (10%) de todos los ingresos brutos nacionales percibidos por la empresa telefónica durante el mes anterior, por los servicios telefónicos, beepers, celulares, llamadas locales, nacionales e internacionales, etc.

### **C) Impuestos que deben Pagar las Empresas.**

**1) Arancel de Aduanas:** Las empresas telefónicas deben pagar cualquier impuesto sobre la importación y exportación de mercancías.

**2) Impuesto Selectivo al Consumo:** El artículo 381 del Código Tributario grava con una tasa de un 10% los servicios de comunicaciones de larga distancia, nacionales e internacionales, estando a cargo de la empresa telefónica la percepción y pago de este impuesto, que es cargado a los usuarios.

**3) Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS):** Las empresas telefónicas deben cargar y pagar el ITBIS tanto en la venta de equipos como en los servicios de comunicaciones de larga distancia, nacionales e internacionales.

**4) Impuesto sobre la Renta:** Aunque las empresas telefónicas están exentas del pago del Impuesto sobre la Renta, éstas deben cumplir con todos sus deberes formales, incluyendo el deber de presentar declaración jurada de rentas. Además, las empresas deben cumplir con lo siguiente:

a) Actuar como Agente de Retención de los pagos que hace a sus empleados (Art.307 C.T.);

b) Pagar el Impuesto sobre Retribución Complementaria en los casos en que proceda (Art.318 C.T.);

c) Efectuar Retenciones en Pagos al Exterior (Art.305 C.T.).

d) Efectuar Retenciones en los pagos que hagan a las personas físicas no asalariadas que residentes en el país, por concepto de comisiones, alquileres, honorarios, etc. (Art.309 C.T.)

**5) Seguro Social e Infotec:** Aunque es muy discutible la naturaleza jurídica de las contribuciones al Seguro Social y al Infotec, pues mientras algunos la consideran un tributo otros entienden que es un seguro o parte del sueldo, en la actualidad las empresas telefónicas están pagando el Seguro Social y el Infotec.

NOTA: El Impuesto Selectivo al Consumo fue derogado por la Ley de Telecomunicaciones.



## LOS IMPUESTOS A LAS TRANSFERENCIAS DE INMUEBLES

En la República Dominicana la transferencia por actos entre vivos de todo inmueble se encuentra sometida, en principio y salvo escasas excepciones, al pago de distintos impuestos.

### I.- Casos Generales de Transferencias.

Las principales leyes impositivas que gravan la generalidad de las transmisiones inmobiliarias por actos inter-vivos, son las siguientes:

1) La Ley No.831, de fecha 9 de marzo de 1945, establece un impuesto de un dos por ciento (2%) del valor de la enajenación.

2) La Ley No.3341, de fecha 8 de julio de 1952, establece un impuesto de un uno por ciento (1%) sobre el valor de la enajenación.

3) La Ley No.32, de fecha 14 de octubre de 1974, establece un impuesto de un uno por ciento (1%) sobre el valor de la enajenación.

4) La Ley No.5113, de fecha 24 de abril de 1959, establece un impuesto de un doce por ciento (12%) aplicable sobre el resultado de los impuestos que deben pagarse por concepto de la enajenación.

5) El artículo 309 del Código Tributario, de fecha 15 de mayo de 1992, establece que toda persona que le transfiera un título o valor (incluyendo inmuebles) a una persona física, debe retener y pagar al Fisco un dos por ciento (2%) del valor de la transferencia.

6) La Ley No.2254, de fecha 14 de febrero de 1950, modificada por la Ley No.210, del 11 de mayo de 1984, mejor conocida como Impuestos sobre Documentos, establece el pago de un sello de Rentas Internas por valor de RD\$8.00, por los primeros RD\$2,000.00 del valor del contrato, y un sello por valor de RD\$2.00 por cada RD\$1,000.00 adicionales.

En otras palabras, podríamos decir que las transferencias de inmuebles y su inscripción por ante el Registrador de Títulos, se encuentra sometida al pago de los siguientes impuestos:

a) El 4% del valor de la transferencia, más el 12% de ese resultado.

b) Si el vendedor es una persona física, deberá pagar (sujeto a retención) el 2% del valor de la transferencia. Debe tomarse en cuenta, no obstante, que esta retención no es un impuesto, sino un avance o anticipo que hace el vendedor ante una posible ganancia de

capital que haya obtenido en la enajenación del inmueble de su propiedad y que por ende se trata de un pago a cuenta, sujeto a ser revisado cuando presente al Fisco su declaración jurada del Impuesto sobre la Renta.

c) Un sello de Rentas Internas por valor de RD\$8.00, por los primeros RD\$2,000.00 del valor del contrato, y un sello por valor de RD\$2.00 por cada RD\$1,000.00 adicionales.

d) Dos sellos de R.I. por valor de RD\$2.00 cada uno, de la Ley 370, para inscripción y transcripción del Título.

e) Un sello de R.I. por valor de RD\$5.00 para el nuevo Certificado de Título.

f) Un Recibo de RD\$20.00 para el nuevo Certificado de Título que se expedirá a favor del adquirente (Ley No.33-91).

Si se trata de ventas condicionales de inmuebles, se paga igual que para cualquier tipo de enajenación. En caso de permutas, es decir del cambio de un inmueble por otro inmueble, se pagan los impuestos como si se tratase de una doble transferencia, es decir sobre la suma global del valor de cada inmueble objeto de la permuta. Si el valor de los inmuebles no se encuentra expresamente consignado en el contrato, entonces el Fisco podrá tasarlos.

## II.- Exenciones.

**1) Los Aportes en Naturaleza a Compañías.** Establece el literal d) del artículo 7 de la Ley No.831 del año de 1945, modificado por la Ley No.1507 del 23 de agosto de 1947, que estarán exentos del pago de este impuesto, los aportes sociales constituidos por inmuebles o derechos registrados, tanto en los casos de organización como de reorganización de compañías. Sin embargo, los aportes en naturaleza de inmuebles a compañías deben pagar los siguientes impuestos:

a) Dos sellos de RD\$2.00 de la Ley 370;

b) Un sello de RD\$5.00; y,

c) Un Recibo de RD\$20.00 para el nuevo Certificado de Título que se expedirá a favor del adquirente.

d) Si hay más de un inmueble aportado en naturaleza, se paga RD\$5.00 por cada inmueble adicional, mediante un sello de RD\$3.00 y otro sello de RD\$2.00 de la Ley 370.

**2) Los Contratos con Financiamientos de Asociaciones de Ahorros y Préstamos para la Vivienda.** En la práctica, aunque no necesariamente desde el punto de vista legal, los contratos de transferencias inmobiliarias efectuados con financiamientos de una Asociación de Ahorros y Préstamos para la Vivienda, están exentos (en su totalidad, no sólo sobre el monto financiado) del pago de todos los impuestos que afectan las transmisiones de inmuebles, incluyendo el 2% de retención consignado en el artículo 309 del Código Tributario.

Dadas las limitaciones de espacio de este artículo, resulta imposible analizar en este momento la legalidad o no de esta exención, lo cual prometemos hacer con posterioridad en un breve estudio del artículo 35 de la Ley No.5897, de fecha 14 de mayo de 1962, sobre Asociaciones de Ahorros y Préstamos para la Vivienda, modificado por la Ley No.257, de fecha 1 de marzo de 1968.

Conforme a este artículo 35 habría que decidir si los particulares que adquieren inmuebles comprados a otros particulares (no a una de estas asociaciones) y que lo hacen mediante un financiamiento de una de estas Asociaciones, deben o no pagar los impuestos a las transferencias de inmuebles, igual a como lo hacen todos los otros particulares que compran sin financiamiento o que compran con un financiamiento de un banco comercial u otra entidad.

## TURISMO E IMPUESTOS

En la actualidad el sector turismo se encuentra gravado con una gran variedad de impuestos, algunos de los cuales son comunes a todos los sectores de la economía y otros son exclusivos de este sector.

Con la promulgación del Código Tributario (Ley No.11-92) y la consecuente derogación de la Ley No.153 del año de 1971, sobre Incentivo y Desarrollo Turístico, en la actualidad el sector turismo no disfruta de privilegios o incentivos tributarios, con excepción de aquellos contribuyentes que debido al Principio de Irretroactividad de las Leyes, respetado por el artículo 394 del Código Tributario, tienen derecho a seguir disfrutando de exenciones impositivas previamente otorgadas, las cuales permanecerán vigentes por todo el tiempo que se consignó en la resolución o contrato que les otorgó dichas exenciones.

1) Derechos Arancelarios: Al igual que todos los sectores, el sector turismo debe pagar todos los impuestos y derechos arancelarios establecidos por las leyes, especialmente por el Arancel de Aduanas (Ley No.14-93). Estos impuestos arancelarios son generalmente pagados por los hoteles y restaurantes, pues las mercancías que trae consigo el turista son en su generalidad consideradas como equipaje acompañado y por ende libres de estos impuestos.

2) Impuesto Sobre la Renta: La ley no discrimina al sector turístico de otros sectores de la economía y por ende las rentas obtenidas por los hoteles, restaurantes y otros operadores turísticos se encuentran sujetas a un impuesto de un 25%.

3) Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS): El artículo 335 del Código Tributario establece que este impuesto grava, entre otros, la prestación de los servicios de bares, restaurantes, boites, discotecas, cafeterías y establecimientos afines; la prestación de servicios de hoteles, moteles, apartahoteles y establecimientos afines; y, la prestación de servicios de alquiler de vehículos. La tasa de impuestos es de un 8% aplicable sobre el valor total de las facturas por los servicios prestados, excluyendo la propina obligatoria.

4) Zona Franca Comercial: La Ley No.4315, de fecha 22 de octubre de 1955, que crea la institución de las Zonas Francas Comerciales, ha permitido que en determinados lugares y de manera especial en los aeropuertos internacionales del país, operen tiendas destinadas a vender sus productos a los viajeros al exterior, sin el pago de impuestos arancelarios y del ITBIS.

5) Impuesto a la Propiedad: En la República Dominicana existe el Impuesto a las Viviendas Suntuarias y Solares Baldíos (IVSS) urbanos, el cual no se aplica sobre

inmuebles destinados a actividades comerciales o industriales y por ende el sector turístico no está afectado por este impuesto.

6) Impuesto Sobre el Uso de Habitaciones: La Ley No.594, de fecha 27 de julio de 1970, establece un impuesto a cargo del usuario, de un cinco por ciento (5%) sobre el uso de las habitaciones de los hoteles.

7) Impuestos a los Pasajes Aéreos: Dispone el artículo 382 del Código Tributario un impuesto de un 20% sobre el precio de venta en la República Dominicana de pasajes para la transportación aérea de pasajeros entre dos o más puntos, uno de ellos por lo menos situado en la República Dominicana y el o los otros situados fuera de la República Dominicana. Este impuesto no se aplica a los pasajes comprados fuera de la República Dominicana, aún cuando uno de los puntos sea la República Dominicana. En la actualidad existe un proyecto de ley para reducir este impuesto de un 20% a un 10%.

8) Impuesto de Salida Aeroportuaria: Todo pasajero, sea dominicano o extranjero, que salga del país por un aeropuerto, debe pagar un derecho de salida de US\$10.00. El impuesto no se paga cuando se trata de salida por vía terrestre o marítima.

9) Impuesto Sobre Casinos: Los casinos de juegos de azar están sujetos a un impuesto especial, distinto al de la actividad hotelera, dependiendo de la cantidad de mesas de juego. Las ganancias que en un casino tenga un jugador no están sujetas a retenciones por parte del casino.

10) Propina Legal Obligatoria: El artículo 228 del Código de Trabajo establece que en los hoteles, restaurantes, cafés, barras y en general, en los establecimientos comerciales donde se expende para su consumo en esos mismos lugares comidas o bebidas, es obligatorio para el empleador agregar un diez por ciento (10%) por concepto de propina en las notas o cuentas de los clientes, o de otro modo que satisfaga dicha percepción, a fin de ser distribuido íntegramente entre los trabajadores que han prestado servicio.

11) Fondo de Bienestar Social en Favor de los Trabajadores Hoteleros y Gastronómicos: El artículo 1 de la Ley No.250, del 27 de noviembre de 1984, establece que los dueños, encargados, administradores de hoteles, bares, restaurantes, clubes nocturnos, boites y todo negocio comercial de esta índole, deberán destinar el uno por ciento (1%) del monto de la nómina de su establecimiento, al Fondo de Bienestar Social en favor de los trabajadores hoteleros y gastronómicos.

Por su parte, el artículo 2 de dicha ley establece una retención de un centavo (RD\$0.01) de cada peso del salario devengado por los trabajadores hoteleros y gastronómicos de todo el país, para acumularlo al fondo destinado a los servicios sociales, pensiones y jubilaciones de estos trabajadores.

12) Otros Impuestos: En el país existen otros impuestos que de manera indirecta pueden recaer sobre el sector turismo. Así, por ejemplo, podemos citar el impuesto sobre espectáculos públicos, los impuestos al consumo de tabaco y bebidas alcohólicas y otros impuestos que no discriminan entre un turista y otro consumidor.

## FONDOS DE PENSIONES E IMPUESTOS QUE LOS FAVORECEN

En el país existen leyes que crean impuestos en favor de fondos de pensiones. Analicemos la constitucionalidad de los mismos.

**1) Fondo de Pensiones y Jubilaciones de los Trabajadores Sindicalizados de la Construcción:** La Ley No.6-86, de fecha 4 de marzo de 1986, establece en su artículo 1 la especialización del 1% sobre el valor de todas las obras construidas en el territorio nacional, para la creación del Fondo de Pensiones y Jubilaciones a los Trabajadores Sindicalizados de la Construcción.

La Ley autoriza a retener el 1% a los trabajadores del pago de cada obra que se realice, disponiendo que corresponde a la Dirección General de Impuestos Internos la recaudación de estos fondos, lo cual va en consonancia con el párrafo del artículo 30 del Código Tributario.

Con respecto al destino de esta recaudación, el artículo 8 dispone que "serán distribuidos en un 50% para los servicios sociales de las organizaciones y sus miembros y un 50% para las pensiones y jubilaciones", consagrándose en el artículo 11 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.

**2) Fondo de Bienestar Social en Favor de los Trabajadores Hoteleros y Gastronómicos.** La Ley No.250, del 27 de noviembre de 1984, dispone que los dueños de bares, restaurantes, clubes nocturnos, etc. deben retener el 1% de la nómina para pagarla a este Fondo y a su vez que deben retener RD\$0.01 de cada peso (o sea otro 1%) del salario que devenguen estos trabajadores, para destinarlo a este Fondo.

Señala esta Ley que 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, estableciendo que los aportes a este Fondo se harán en las colecturías de Impuestos Internos y que los fondos recaudados serán utilizados en los servicios sociales de pensiones y jubilaciones de los trabajadores de este renglón laboral.

A nuestro entender las leyes Nos.250 y 6-86 presentan los siguientes aspectos inconstitucionales:

**A) Violación del literal e), Artículo 9 de la Constitución:** Esta disposición establece que todos debemos "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas", lo cual implica que los tributos sólo pueden ser creados para solventar las

cargas públicas, no para beneficio directo de los particulares o de un sector determinado. Por tanto, las leyes Nos.250 y 6-86 violan este principio.

**B) Violación a los Artículos 8, numeral 5), y 100 de la Constitución:** La Constitución expresa que "la ley es igual para todos" y que la "República condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos", lo cual implica que todos somos iguales ante la ley y que ésta no puede establecer privilegios o discriminaciones. Sin embargo, en el caso de las leyes Nos.250 y 6-86 la violación de la Constitución existe cuando se crea un impuesto para beneficio exclusivo de empleados hoteleros y gastronómicos, de los obreros de la construcción y de los miembros del Fondo de Pensiones.

Con estas leyes se crea un impuesto que no beneficia por igual a todos, sino sólo 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 y los empleados hoteleros y gastronómicos, que no se merezcan también otros dominicanos, tales como los barrenderos, el servicio doméstico, los agrónomos, los alguaciles, los policías, etc., o simplemente aquellos obreros de la construcción que no están sindicalizados? ¿Es que acaso la Constitución no le otorga a los obreros el derecho de sindicalizarse o no?

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.

**C) Violación al Artículo 8, numerales 7 y 11 literal a) de la Constitución:** La Constitución consagra el derecho a la libertad de asociación y a la libertad sindical. Sin embargo, la Ley No.6-86 crea una discriminación en contra de aquellos trabajadores de la construcción que no se encuentran sindicalizados, vulnerando principios de igualdad y libre asociación.

Tal y como se expresó, el artículo 11 de la Ley 6-86 consigna que "todas las federaciones, sindicatos y trabajadores del área de la construcción y afines disfrutarán de los mismos derechos y los recursos que se acumulen por concepto de esta ley serán para uso exclusivo de esta clase." Por tanto, la Ley No.6-86 sólo reconoce el beneficio de este impuesto a las federaciones, sindicatos y trabajadores del área de la construcción y afines, privando del mismo derecho a aquellos que no se encuentren afiliados a alguna organización sindical.



**D) Algunas Decisiones Judiciales.** Los argumentos que hemos expuesto sobre la inconstitucionalidad de las Leyes 6-86 y 250, quedan sustentados por las siguientes dos sentencias:

**1) La Corte de Apelación de la ciudad de Santiago:** El 6 de Abril de 1990, dictó una sentencia que dice: "Se Acogen las conclusiones incidentales formuladas por XX y en consecuencia se declara la inconstitucionalidad de la Ley 8-86 de fecha 4 de marzo de 1986, sobre Fondos de Pensiones y Jubilaciones, por vulnerar la misma el principio de igualdad y de libre asociación y libertad sindical que rige para todos los dominicanos en la Constitución de la República Dominicana; nulidad que se pronuncia en virtud de lo que establece el artículo 46 de la Constitución vigente de la República Dominicana".

**2) La Suprema Corte de Justicia:** Mediante sentencia de fecha 1 de Septiembre de 1989, declaró inconstitucional la Ley No.148 del 30 de junio de 1983, que creó el Colegio Dominicano de Periodistas, expresando que la misma: "crea un impuesto como privilegio en favor de una clase determinada y su recaudación queda a cargo de agentes desprovistos de calidad oficial". (S.C.J, 1 de Sept. 1989, B.J. No.946-947, pág.1181).

En este sentido y en virtud del artículo 46 de la Constitución, que declara nula toda ley contraria a la misma, los impuestos creados en las leyes Nos.250 y 6-86 son nulos de pleno derecho y en consecuencia carecen de vigencia legal.

## COLEGIO DE ABOGADOS E IMPUESTOS QUE LO FAVORECEN

En virtud de la Ley No.91, de fecha 3 de Febrero de 1983, que crea el Colegio de Abogados de la República Dominicana, se crearon impuestos en favor de este Colegio de Abogados y sus miembros. Analicemos la constitucionalidad de los mismos.

Dispone el artículo 11 de la Ley No.91, que el Estado, a través de Impuestos Internos, expedirá sellos de color rojo con una balanza de la justicia impresa en su centro como emblema o símbolo. Estos sellos serán de distintos valor o monto, conforme a la siguiente escala de actos judiciales y extrajudiciales, a los que deberán adherirse. Estos actos son los siguientes:

- a) Actos de Alguaciles..... RD\$0.30
- b) Sentencias de Tribunales..... RD\$0.75
- c) Contratos, incluyendo constitución de compañías, de conformidad con la siguiente escala:
  - 1) Hasta RD\$5,000.00..... RD\$1.25
  - 2) De RD\$5,000.00 a RD\$10,000.00..... RD\$3.25
  - 3) De RD\$10,000.00 en adelante..... RD\$5.25
- d) Conclusiones:
  - 1) En Juzgados de Paz..... RD\$0.75
  - 2) En Primera Instancia..... RD\$1.25
  - 3) En el Tribunal de Tierras de Jurisdicción Original.. RD\$1.25
  - 4) En Corte de Apelación..... RD\$2.50
  - 5) En Tribunal Superior de Tierras..... RD\$2.50
  - 6) En Suprema Corte de Justicia..... RD\$4.50
- e) Instancia a los Tribunales o Representantes del Ministerio Público.. RD\$0.30
- f) Reclamación de Valores ante Instituciones bancarias.....RD\$0.75

Con respecto al destino de lo recaudado, el párrafo II del artículo 11 de esta Ley, dispone que el 90% del importe será entregado al Colegio de Abogados de la República para ser destinado a cajas de retiro, socorro y seguros en favor de los abogados y de sus herederos y otros fines. El restante 10% será retenido por el Estado para cubrir los gastos que ocasione la ejecución administrativa de esta ley.

A nuestro entender este artículo 11 de la Ley No.91 presenta los siguientes aspectos inconstitucionales:

**A) Violación del literal e), Artículo 9 de la Constitución:** Esta disposición establece que todos los particulares deben "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas", lo cual implica que los tributos sólo pueden ser establecidos para solventar las cargas públicas, no para beneficio directo de los particulares o de un sector determinado.

La Ley No.91 viola este principio al crear un impuesto en beneficio exclusivo de particulares o de un sector (los abogados), pues la Ley No.91 determina que de los montos recaudados el 90% será entregado al Colegio de Abogados de la República para ser destinado a cajas de retiro, socorro y seguros en favor de los abogados y de sus herederos y otros fines.

**B) Violación a los Artículos 8, numeral 5), y 100 de la Constitución:** La Constitución expresa que "la ley es igual para todos" y que la "República condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos". Por tanto, todos somos iguales ante la ley y la ley no puede establecer privilegios o discriminaciones. Sin embargo, la Ley No.91 crea un impuesto para beneficio exclusivo de los abogados y de los herederos de aquellos abogados que pertenecen a este Colegio de Abogados.

Esta Ley No.91 no beneficia por igual a todos, sino sólo a una parte mínima de los dominicanos, es decir los abogados y sus herederos, que al parecer se creen merecedores de privilegios y tratos especiales, en perjuicio de aquellos ciudadanos que deben pagar este impuesto.

Vale preguntarse: ¿Qué de especial tienen los abogados y el Colegio de Abogados, que no tengan o se merezcan también otros dominicanos, tales como los economistas, artistas, técnicos médicos, físicos, profesores u otros ciudadanos, profesionales o agrupaciones de profesionales, asociados o no a un determinado Colegio o Asociación?

La verdad es que ninguna persona o grupo puede tener privilegios en contra y discriminación de otra persona o grupo, pues tal situación viola la Constitución y no puede ser permitida por aquellos llamados a velar por el control y el respeto de ésta.

**C) Violación al Artículo 8, numerales 7 y 11 literal a) de la Constitución:** La Constitución consagra el derecho a la libertad de asociación y a la libertad sindical. Sin embargo, la Ley No.91 crea una discriminación en contra de aquellos abogados no asociados al Colegio de Abogados de la República o pertenecientes a otros colegios de abogados.

Tal y como se expresó, el artículo 11 de esta Ley consigna que el 90% de lo recaudado por será entregado al Colegio de Abogados de la República. La Ley No.91 sólo reconoce el beneficio de este impuesto al Colegio de Abogados de la República y a los abogados que pertenecen al mismo, privando del mismo derecho a otros Colegios de Abogados o simples abogados que no se encuentren afiliados a ningún Colegio, como podría ser, por ejemplo, el Colegio de Abogados de Santiago o la Asociación Nacional de Abogadas.

**D) Algunas Decisiones Judiciales.** Los argumentos que hemos expuesto sobre la inconstitucionalidad de la Ley No.91 quedan sustentados por dos sentencias:

**1) La Corte de Apelación de la ciudad de Santiago:** El 6 de Abril de 1990, dictó una sentencia que dice: "Se Acogen las conclusiones incidentales formuladas por XX y en consecuencia se declara la inconstitucionalidad de la Ley 8-86 de fecha 4 de marzo de 1986, sobre Fondos de Pensiones y Jubilaciones, por vulnerar la misma el principio de igualdad y de libre asociación y libertad sindical que rige para todos los dominicanos en la Constitución de la República Dominicana; nulidad que se pronuncia en virtud de lo que establece el artículo 46 de la Constitución vigente de la República Dominicana".

**2) La Suprema Corte de Justicia:** Mediante sentencia de fecha 1 de Septiembre de 1989, declaró inconstitucional la Ley No.148 del 30 de junio de 1983, que creó el Colegio Dominicano de Periodistas, expresando que la misma: "crea un impuesto como privilegio en favor de una clase determinada y su recaudación queda a cargo de agentes desprovistos de calidad oficial". (S.C.J, 1 de Sept. 1989, B.J. No.946-947, pág.1181).

En este sentido y en virtud del artículo 46 de la Constitución, que declara nula toda ley contraria a la misma, los impuestos creados en virtud de la Ley No.91 son nulos de pleno derecho y en consecuencia carecen de vigencia legal.

## EL PRIVILEGIO FISCAL

En relación a la responsabilidad tributaria que asume una empresa que adquiere otra empresa o adquiere sólo los activos de otra empresa, existen tres aspectos a tomar en consideración:

- 1) El Privilegio Fiscal;
- 2) La Solidaridad de la Obligación Tributaria del Adquiriente de Bienes; y,
- 3) La Fusión de Sociedades.

De conformidad con el artículo 2093 del Código Civil, "los bienes del deudor son la prenda común de sus acreedores, distribuyéndose el precio entre ellos a prorrata, a menos que existan entre ellos causas legítimas de preferencia".

La ley establece distintos privilegios. Uno de éstos aparece en el artículo 28 del Código Tributario, al consignar que los créditos por tributos, recargos, intereses y sanciones pecuniarias gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán aún en caso de quiebra o liquidación prelación para el pago sobre los demás créditos, con excepción de las pensiones alimenticias debidas por la ley y de los salarios.

Con respecto a los privilegios del Fisco, el Código Civil dispone que éstos no serán regulados éste Código, sino por las normas especiales que los crearan. En efecto, el artículo 2098 del Código Civil, señala que "los privilegios por razón del tesoro público y el orden en el cual se ejercen, se regulan por las leyes que les conciernen"; o sea, que en materia tributaria los privilegios en favor del Fisco no se regulan de manera principal por el Código Civil, sino por las leyes especiales que consagran estos privilegios, aún cuando el Código Civil pueda aplicarse en forma supletoria.

El privilegio tributario no es una novedad del Código Tributario, pues ya antes la Ley No.5622 del 14 de septiembre de 1961, sobre Autonomía Municipal, modificada por la Ley No.180 del año de 1966, había introducido este tipo de privilegios.

Del artículo 28 del Código Tributario se desprende que un doble derecho de preferencia en favor del Fisco: un derecho general de privilegio y un derecho de prelación.

### **A.- El Derecho General de Privilegio Fiscal**

El artículo 28 del Código Tributario ha consagrado un derecho general de privilegio en favor del Fisco, cuya finalidad es garantizar el cobro de la deuda tributaria. Este privilegio reúne, entre otras, las siguientes características:

1) Comprende y se aplica a todos los créditos tributarios provenientes de tributos internos nacionales de cualquier naturaleza, así como a los recargos, intereses y sanciones pecuniarias que se deriven del incumplimiento de estos tributos.

2) Este privilegio es de carácter general, es decir que recae "sobre todos los bienes del deudor", ya sean muebles o inmuebles, presentes y futuros.

3) Puede corresponder a cualquier año o ejercicio fiscal no prescrito y no sólo al año en que se invoca, ya que el Código Tributario no establece limitaciones.

4) El privilegio fiscal no requiere publicidad ni registros.

5) Implica en sí mismo un derecho de persecución para perseguir los bienes del deudor en cualquier manos en que se encuentren, el cual entendemos que sólo puede ejercerse en contra de los terceros adquirentes de buena fe, cuando los bienes del deudor que permanecen en sus manos resulten insuficientes para cubrir las deudas tributarias.

### **B.- Derecho de Prelación.**

El artículo 28 del Código Tributario da a entender que entre acreedores privilegiados de un mismo rango, la masa de bienes del deudor no se dividirá a prorrata entre los distintos acreedores privilegiados que se encuentren en ese rango, contrario a lo dispuesto por el artículo 2097 del Código Civil, sino que el Fisco tendrá derecho a cobrar primero su acreencia y lo que quede será repartido entre los demás acreedores. Así, podría afirmarse que, en principio, el privilegio fiscal tiene un rango superior a cualquier otro privilegio. Sin embargo, este superprivilegio fiscal presenta algunas excepciones.

**1) Las Pensiones Alimenticias Debidas por la Ley.** El mismo artículo 28 del Código Tributario establece que el privilegio del Fisco cede ante las pensiones alimenticias debidas por la ley.

**2) El Caso Particular de los Salarios.** Aunque el artículo 28 del Código Tributario establece que los salarios gozan de un privilegio por encima del crédito tributario, ésto fue modificado por el artículo 207 del Código de Trabajo (Ley No.16-92, del 29 de mayo de 1992), al consignar que "los créditos del trabajador por concepto de salarios no pueden ser objeto de cesión y gozan en todos los casos de privilegio sobre los de cualquier otra naturaleza, con excepción de los que corresponden al Estado, al Distrito Nacional y a los Municipios".

**3) Privilegios Concedidos en Leyes Posteriores al Código Tributario.** Una ley posterior deroga una anterior y por ende si una ley posterior al Código concede un

privilegio con derecho de prelación sobre cualquier otro privilegio, este nuevo privilegio estaría situado en un mayor rango de preferencia que el privilegio fiscal.

**4) Caso Especial del Privilegio del Vendedor No Pagado.** Si una persona vende un bien bajo la condición de que si el comprador no paga el precio el vendedor puede rescindir la venta, y luego se lleva a efecto esta rescisión, entendemos que el privilegio del vendedor no pagado es superior, pues en virtud de la rescisión del contrato la situación jurídica de ambas partes se retrotrae, considerándose que nunca hubo venta y por tanto que ese bien nunca entró al patrimonio del deudor fiscal. En este sentido, el Fisco no puede tener un privilegio sobre un bien que no le pertenece a su deudor.

**5) El Caso Particular de los Derechos Adquiridos.** De conformidad con la parte in fine del artículo 2098 del Código Civil, "el tesoro público no puede, sin embargo, obtener privilegios en perjuicio de los derechos anteriormente adquiridos por terceros".

### **C.- Conclusión.**

1) Si una empresa es deudora del Fisco, todos sus bienes están afectados en favor del Fisco y éste goza de un privilegio general sobre todos esos bienes.

2) El Fisco tiene derecho a cobrar primero, por encima de cualquier otro acreedor, aún en aquellos casos en que esa deuda no se haya hecho exigible o no haya sido notificada por el Fisco, salvo los casos que limitativamente se contemplan.

3) Si el deudor fiscal traspasa sus bienes a terceros, el Fisco tiene derecho a perseguir esos bienes en manos de quien se encuentren y recobrarlos para exigir su privilegio (derecho de persecución) y cobrar de ellos el monto de su acreencia.

4) El adquirente de bienes de un deudor tributario podría evitar los perjuicios señalados, de la siguiente manera: a) Obteniendo del Fisco un certificado de no objeción; b) Haciendo uso del literal k) del artículo 11 del Código Tributario, el cual, al disponer la solidaridad de la obligación tributaria del comprador de bienes, consagra que este adquirente se puede liberar de esa solidaridad, de la siguiente manera: b.1) Tres meses después de operada la transferencia, siempre que el adquirente hubiese comunicado la operación al Fisco, no menos de quince días antes de efectuarla; y, b.2) En cualquier momento en que el Fisco reconozca como suficiente la solvencia del cedente en relación con el tributo que pudiere adeudarse.

## LA FUSION DE SOCIEDADES

En relación a la responsabilidad tributaria que asume una empresa que adquiere otra empresa o adquiere sólo los activos de otra empresa, existen tres aspectos a tomar en consideración:

- 1) El Privilegio Fiscal;
- 2) La Solidaridad de la Obligación Tributaria del Adquiriente de Bienes; y,
- 3) La Fusión de Sociedades.

Veamos ahora lo referente a la fusión de dos o más sociedades.

El artículo 323 del Código Tributario dispone textualmente lo siguiente:

**Artículo 323.-** Cuando se reorganicen sociedades y en general empresas de cualquier naturaleza, los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley y los derechos y obligaciones fiscales correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a las entidades continuadoras. En todo caso, la reorganización deberá efectuarse conforme a las normas que establezca el Reglamento, y el traslado de los derechos y obligaciones fiscales quedará supeditado a la aprobación previa de la Administración.

Se entiende por reorganización:

- a) La fusión de empresas, preexistentes a través de una tercera que se forme o por absorción de una de ellas.
- b) La escisión o división de una empresa en otras que continúen en conjunto las operaciones de la primera.
- c) Las ventas y transferencias de una entidad a otra que, a pesar de ser jurídicamente independientes, constituyan un conjunto económico.

Del análisis jurídico impositivo de este artículo 323 del Código Tributario, puede desglosarse lo siguiente:

- 1) Que los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización de sociedades no estarán alcanzados por el impuesto de esta ley.

Aunque todos los Títulos del Código Tributario se encuentran enmarcados dentro de una misma ley, en este caso la Ley No.11-92, es preciso resaltar que el artículo 323 del Código Tributario se encuentra ubicado dentro del Título II del mismo, el cual se refiere exclusivamente al Impuesto sobre la Renta.



Originalmente el Código Tributario fue estructurado en varios proyectos de leyes distintos, para que existiese una ley distinta por lo que es hoy cada Título del Código. Sin embargo, en último momento se decidió unificar todos esos proyectos de leyes en una sola ley, es decir en un sólo Código Tributario dividido en varios Títulos.

Es ésta la razón por la cual hay que entender que cuando en algún artículo del Código Tributario se establece la frase "impuesto de esta ley", no se está refiriendo a todos los distintos impuestos consignados en el Código Tributario, sino específicamente al impuesto del Título donde se utiliza esa frase. De esta manera, si el artículo 323 pertenece al Título II del Código, el cual se refiere exclusivamente al Impuesto sobre la Renta, debe entenderse que cuando este artículo 323 habla de "impuesto de esta ley", no se refiere a todos los impuestos consignados en el Código, sino únicamente al impuesto sobre la renta.

De acuerdo con lo anterior, debe afirmarse que el artículo 323 dispone que los resultados que pudieran surgir como consecuencia de la reorganización de sociedades no estarán alcanzados por el impuesto sobre la renta, lo cual significa, por ejemplo, que la tercera empresa que resulte de la fusión de varias sociedades, no debe considerar como rentas gravadas con el impuesto aquellos bienes que recibe de las otras empresas objeto de la fusión.

2) Los derechos y obligaciones fiscales correspondientes a los sujetos que se reorganizan, serán trasladados a las entidades continuadoras.

Esto significa que los débitos o créditos fiscales que posean las empresas que se fusionan o reorganizan no desaparecen con la fusión, sino que se trasladan a la empresa que permanezca o continúe.

3) El traslado de los derechos y obligaciones fiscales quedará supeditado a la aprobación previa de la Administración.

Anteriormente hemos expresado que de acuerdo con el artículo 323 del Código Tributario los débitos o créditos fiscales que posean las empresas que se fusionan o reorganizan no desaparecen con la fusión o reorganización, sino que se trasladan a la empresa que permanezca o continúe.

Sin embargo, al parecer no se trata de un traslado automático que va concomitantemente con la fusión o reorganización de las sociedades, sino que dicho traslado de los créditos y/o débitos fiscales dependerá de la previa aprobación que efectúe la Administración Tributaria. Esto es lo que indica la última parte del artículo 323 del Código.

En tal sentido, y en lo que respecta al campo tributario, es importante saber que antes de considerar como una realidad el traslado de los débitos y créditos fiscales, objetos de una fusión o reorganización de sociedades, debe primero obtenerse la aprobación de la Administración Tributaria.

En razón de todo lo anterior, cuando una empresa se fusiona con otra o adquiere todas las acciones de otra, creando un conjunto económico, la empresa "matriz" pasa a ser responsable de los derechos y obligaciones de la empresa que adquirió por compra o fusión.

NOTA: Poner consulta a la DGII

## LA SOLIDARIDAD FISCAL DEL COMPRADOR

En relación a la responsabilidad tributaria que asume una empresa que adquiere otra empresa o adquiere sólo los activos de otra empresa, existen tres aspectos a tomar en consideración:

- 1) El Privilegio Fiscal;
- 2) La Solidaridad de la Obligación Tributaria del Adquiriente de Bienes; y,
- 3) La Fusión de Sociedades.

Veamos ahora el segundo de estos tres aspectos.

Independientemente del derecho que tiene el Fisco de perseguir en manos de quien se encuentren los bienes afectados por la deuda tributaria y sobre los cuales el Fisco goza de un derecho general de privilegio y de prelación, el Código Tributario establece que el adquiriente de esos bienes se hace automáticamente deudor solidario de la obligación tributaria del contribuyente.

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

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

En efecto, el artículo 11, literal k) del Código Tributario establece textualmente lo siguiente:

**Artículo 11:** Son solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes:

**Literales k):** En la proporción correspondiente, los adquirientes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirientes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, comprendiéndose en aquellos a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los adquirientes de los activos y pasivos de ellas. Cesará, sin embargo, la responsabilidad del adquiriente en cuanto a la obligación tributaria no determinada:

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

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

Del análisis jurídico de este artículo 11, literal k), se pueden extraer las siguientes consecuencias:

1) Son responsables solidarios de la deuda tributaria, conjuntamente con el contribuyente deudor, los adquirentes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirentes de los activos y pasivos de ellas.

2) El adquirente de dichos bienes sólo es responsable solidario hasta la proporción que le corresponda, es decir que su responsabilidad solidaria nunca podrá ser mayor al monto de los bienes que adquiere.

3) La solidaridad contemplada en este literal k) sólo se refiere a la obligación tributaria que no ha sido determinada y no respecto de aquella obligación tributaria que ha nacido, pero que no ha sido determinada.

En efecto, la obligación tributaria (obligación de pagar el tributo debido) puede surgir en una fecha (normalmente surge al momento de ocurrir el acto o hecho que origina la obligación) y, sin embargo, su pago sólo puede exigirse en una fecha posterior.

Así ocurre, por ejemplo, con el Impuesto sobre la Renta: hoy se obtiene beneficio o renta (nacimiento de la obligación), pero su pago no se hace hoy, sino dentro de los tres primeros meses del año siguiente (exigencia del pago), conjuntamente con la declaración jurada (acto de determinación).

De conformidad con el artículo 64 del Código Tributario, la determinación de la obligación tributaria "es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación tributaria; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma".

Así, por ejemplo, una declaración jurada de rentas o de ITBIS es un acto de determinación hecho por el interesado, mientras que un acto de estimación de oficio notificado por el Fisco es también un acto de determinación de la obligación tributaria.

Por lo tanto, es importante distinguir lo siguiente:

a) El literal k) del artículo 11 del Código Tributario se refiere a la responsabilidad solidaria del adquirente de bienes de un deudor tributario, ya sea que a ese deudor se le haya o no determinado su deuda; es decir, que el adquirente de esos bienes será responsable respecto de aquellas deudas que han sido determinadas y también respecto de aquellas deudas que no han sido determinadas.

b) Sin embargo, el cese de responsabilidad solidaria del adquirente de esos bienes, sólo se refiere a aquellas deudas del contribuyente que han sido determinadas con anterioridad a la transferencia de esos bienes. En consecuencia, no ocurre el cese de responsabilidad del adquirente de esos bienes, respecto de aquella obligación tributaria o deuda que no ha sido determinada ni por el contribuyente ni por el Fisco.

4) La responsabilidad solidaria del adquirente de esos bienes sólo cesa, respecto de la obligación tributaria no determinada, en los siguientes casos:

a) Si con quince (15) días ó más de antelación a la fecha de adquisición de esos bienes, el futuro adquirente de los mismos comunica a la Administración Tributaria que tiene planes de adquirir tales bienes; o,

b) Si antes o después de adquirir dichos bienes, la Administración Tributaria reconoce, ya sea por certificación u otro medio, que el cedente tiene suficiente solvencia económica para pagar el tributo que pudiere adeudarse.

## CONTRATO ADMINISTRATIVO Y CONTRATO TRIBUTARIO

### I.- El Contrato Administrativo.

Unificar criterios sobre lo que es un contrato administrativo no ha sido fácil para la doctrina, pues no todo contrato en el cual interviene la Administración Pública puede ser catalogado como un contrato administrativo. Esta incertidumbre es mayor en la República Dominicana si se toma en consideración que no existe una legislación administrativa que defina, clasifique y determine estos tipos de contratos ni tampoco existe una jurisprudencia en este sentido. Veamos:

**1) La Doctrina.** Haciendo una copilación de lo que entiende son las más importantes definiciones de contrato administrativo, Juan Carlos Ramírez (El Contrato Administrativo, págs.42 y sigtes., Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1990) señala lo siguiente:

a) Definición de Bercaitz: Son aquellos celebrados por la administración pública con un fin público, circunstancia por la cual pueden conferir al contratante derechos y obligaciones frente a terceros o que, en su ejecución, pueden afectar la satisfacción de una necesidad pública colectiva, razón por la cual están sujetos a reglas de derecho público exorbitantes del derecho privado, que colocan al cocontratante de la administración pública en una situación de subordinación jurídica;

b) Definición de Bielsa: Contrato administrativo es el que la administración pública celebra con otra persona pública o privada, física o jurídica, y que tiene por objeto una prestación de utilidad pública;

c) Definición de Marienhoff: Es un acuerdo de voluntades generador de obligaciones, celebradas entre un órgano del Estado en ejercicio de las funciones administrativas que le competen y otro órgano administrativo o con un particular o administrado, para satisfacer necesidades públicas.

Entre los autores dominicanos, René Mueses Henríquez considera (pág.162) lo siguiente: "Los contratos públicos no sólo son aquellos que tienden a procurar el funcionamiento del servicio público, sino también a la ejecución de obras de interés público" y define servicio público (pág.196) como "la actividad asumida por la administración pública en interés general". (Derecho Administrativo Dominicano). Manuel Amiama, por su parte, afirma que "se puede definir los servicios públicos diciéndose que son las organizaciones y procedimientos que realizan efectivamente la actividad administrativa del Estado" (Prontuario de Legislación Administrativa Dominicana, pág.77).

**2) La Ley.** Algunas legislaciones, como por ejemplo el artículo 16 del estatuto de 1983 de Colombia, establecen disposiciones sobre cuáles contratos tienen el carácter de administrativos. Así, señala este artículo que son contratos administrativos:

- a) Los de concesión de servicios públicos.
- b) Los de obras públicas.
- c) Los de prestación de servicios.
- d) Los de suministros.
- e) Los interadministrativos internos que tengan estos mismos objetos.
- f) Los de explotación de bienes del Estado.
- g) Los de empréstito.
- h) Los de crédito celebrados por la Compañía de Fomento Cinematográfico
- i) Los de conducción de correos y asociación para la prestación del servicio de correo aéreo.
- j) Los que celebren instituciones financieras internacionales públicas, entidades gubernamentales de crédito extranjeras y los organismos internacionales con entidades colombianas, cuando no se les considere como tratados o convenios internacionales.

En la República Dominicana no existe una ley general administrativa que defina y clasifique los contratos administrativos.

**3) La Jurisprudencia.** Algunas decisiones de los tribunales de otros países, Colombia, por ejemplo, entienden que debe considerarse administrativo "el contrato en el cual la administración está obligada a emplear ventajas derivadas de su privilegio estatal (poder público) o que decida utilizarlo por las conveniencias del servicio" (Sentencia de Oct. 17 de 1973).

En nuestro país, mediante sentencia de fecha 9 de noviembre de 1989, el Tribunal Superior Administrativo, determinó que el contrato suscrito en fecha 23 de julio de 1952 entre Codetel y el Estado Dominicano, es de carácter administrativo. Para justificar su decisión este Tribunal consideró "la intención de ambas partes de que el objetivo principal del servicio a prestar es de servicio público aún cuando fuere formalizado de conformidad con los principios generales de los contratos, mediante la conclusión del uso y disfrute de los bienes del dominio público".

Es importante señalar, además, que nuestra Suprema Corte de Justicia decidió que "la calificación de los contratos intervenidos entre las partes en litigio es una cuestión de derecho sujeta al control de la casación; que, en la especie, la determinación de la clase de contratos convenido entre éstos es necesaria, pues de ello depende la solución del caso" (B.J. 725, pág.997, abril de 1971).

**4) Nuestra Opinión Sobre los Contratos Administrativos.** En nuestra opinión, que para que un contrato pueda tener el carácter de administrativo, debe reunir, además de las condiciones requeridas para los contratos privados (consentimiento, capacidad, objeto y causa) los siguientes elementos:

a) Una de las partes del contrato o ambas partes, debe ser un órgano de la administración pública.

b) El contrato debe referirse a un servicio público, a la explotación de un bien del dominio público o a una actividad de utilidad pública, de donde el contrato debe tener una finalidad pública, que beneficie a la comunidad, que pretenda satisfacer una necesidad pública.

c) Debe cumplir con la formalidad que señale la ley, especialmente con el numeral 10 del artículo 55 de la Constitución.

En relación al tribunal competente para conocer y decidir lo concerniente a los contratos puramente administrativos, el artículo 3 de la Ley No.1494 del año de 1947, dispone lo siguiente: "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 administrativos (concesiones y contratos de servicios públicos o de construcción de obras públicas) celebrados por el Estado, los establecimientos públicos, el Distrito de Santo Domingo, las Comunes y Distritos Municipales, con personas o empresas particulares, como igualmente las que versen sobre el uso y goce de las dependencias del dominio público del Estado, las Comunes o Distritos Municipales".

Distinto es el caso de los contratos tributarios, es decir de aquellos mediante los cuales el Estado Dominicano, en uso del numeral 10 del artículo 55 y del artículo 110 de la Constitución, pacta con particulares las exenciones impositivas que éstos recibirán. En efecto, según analizaremos en un escrito posterior, el artículo 141 del Código Tributario, establece lo siguiente:

**"Artículo 141.-** El Tribunal Contencioso (léase como Tribunal Contencioso Tributario), 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".

## **II.- El Contrato Tributario.**

**1.- El Contrato Tributario. Diferencia con el Contrato Administrativo.** El Contrato Tributario es aquel contrato público (similar al contrato administrativo) mediante el cual el Estado Dominicano, en uso del numeral 10 del artículo 55 y del artículo 110 de la Constitución, pacta con particulares las exenciones impositivas, totales o parciales, que éstos recibirán.

A diferencia del contrato administrativo, a través del cual siempre se presta un servicio público, se explota un bien del dominio público o se realiza una actividad de utilidad pública, el contrato tributario puede o no tener relación con estas actividades, pues éstos se formulan "para determinadas obras o empresas de utilidad pública, o en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer, para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social, la inversión de nuevos capitales" (Art.110 de la Constitución).

Otra distinción estriba en que mientras los contratos administrativos no tienen que ser sometidos y aprobados por el Congreso Nacional, a menos que afecten las rentas nacionales, enajenen inmuebles cuyo valor sea superior de RD\$20,000.00 o se refieran al levantamiento de empréstitos, los contratos tributarios, al contener exenciones impositivas, siempre deben ser sometidos a la aprobación del Congreso Nacional.

Para que un contrato pueda ser calificado como tributario, debe contener exenciones impositivas. No obstante, existen casos en los cuales en un mismo contrato se establecen todos los elementos necesarios para catalogarlo de administrativo y al mismo tiempo se establecen disposiciones referentes al régimen impositivo, es decir a exenciones. Son los llamados contratos mixtos.

**2.- Tribunal Competente para conocer y decidir sobre los Contratos Administrativos y sobre los Contratos Tributarios.**

### **A) Interpretación.**

De acuerdo con nuestra Suprema Corte de Justicia "la calificación de los contratos intervenidos entre las partes en litigio es una cuestión de derecho sujeta al control de la casación; que, en la especie, la determinación de la clase de contratos convenido entre éstos es necesaria, pues de ello depende la solución del caso" (B.J. 725, pág.997, abril de 1971). Por lo tanto, calificar el contrato es una cuestión de derecho, sujeto a casación.

Calificar un contrato constituye en sí mismo la investigación exacta de ese contrato para posteriormente enmarcarlo dentro de una clasificación legalmente preestablecida. Por lo tanto, calificar un contrato es interpretar el contrato, lo cual es ajeno, aunque mantiene estrecha relación, con la interpretación que pueda dársele a las cláusulas contenidas en ese contrato.

Con respecto no a la calificación, sino a la interpretación del contrato, nuestra Suprema Corte de Justicia ha determinado que la interpretación de los contratos es la investigación de lo que ha sido la intención de las partes. En efecto, afirma que "siendo el contrato un acuerdo de voluntades que crea obligaciones, su interpretación no puede ser otra cosa que la investigación de lo que ha sido efectivamente la común intención de las partes contratantes; y desde luego indiferente, si el contrato es en realidad susceptible de interpretación, que los jueces del fondo comiencen por calificar la cláusula controvertida como ambigua u oscura o no clara y precisa".

Mediante esta sentencia decidió, además, que en esta investigación "la facultad de los jueces del fondo, de apartarse de la letra de los contratos para buscar en su contexto, o en su interioridad o algún entre otros elementos del contrato mismo, la verdadera intención de las partes, es una facultad que no puede ser censurada, a no ser que la interpretación degenera en una verdadera desnaturalización del contrato". (B.J. 616, pág.2151, Noviembre 1961).

En consecuencia, la interpretación de las cláusulas de los contrato es una cuestión de hecho, no de derecho, y por ende escapa al control de casación, a menos "que la interpretación degenera en una verdadera desnaturalización del contrato".

### **B) Tribunal Competente para Interpretar los Contratos Administrativos y los Tributarios.**

En relación al tribunal competente para conocer y decidir lo concerniente a los contratos administrativos, el artículo 3 de la Ley No.1494 del año de 1947, dispone lo siguiente:

"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 administrativos (concesiones y contratos de servicios públicos o de construcción de obras públicas) celebrados por el Estado, los establecimientos públicos, el Distrito de Santo Domingo, las Comunes y Distritos Municipales, con personas o empresas particulares, como igualmente las que versen sobre el uso y goce de las dependencias del dominio público del Estado, las Comunes o Distritos Municipales".

Sin embargo, en relación al tribunal competente para conocer y decidir sobre los aspectos tributarios de los contratos, el artículo 141 del Código Tributario establece lo siguiente:

El Tribunal Contencioso (léase como Tribunal Contencioso Tributario), 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".

Ante estas dos disposiciones legales que atribuyen distintas atribuciones de competencia a dos tribunales distintos (Tribunal Superior Administrativo y Tribunal Contencioso Tributario) dependiendo de si se trata de un contrato administrativo o de un contrato tributario (que establece ventajas, incentivos o exenciones), resulta imprescindible determinar su naturaleza.

Sin embargo, del texto del artículo 141 del Código Tributario parece desprenderse la intención del legislador de separar las cuestiones tributarias de las cuestiones administrativas, aún en aquellos casos en los cuales ambas cuestiones aparezcan contenidas en un mismo contrato.

En este sentido, parece que la intención del legislador fue la de dejar al conocimiento y decisión del Tribunal Superior Administrativo las cuestiones administrativas del contrato y de otorgar competencia exclusiva al Tribunal Contencioso Tributario para conocer y decidir de las cuestiones tributarias, es decir de aquellas disposiciones que contengan "cuestiones relativas al cumplimiento, caducidad, rescisión, interpretación y efecto de los contratos que conceden ventajas, incentivos o exenciones".

De lo anterior se desprende lo siguiente:

a) De las cuestiones puramente administrativas, el tribunal competente es el Tribunal Superior Administrativo, a la luz del artículo 3 de la Ley No.1494 de 1947;

b) De las cuestiones puramente tributarias o relativas a las exenciones contempladas en el contrato, el tribunal competente es el Tribunal Contencioso Tributario, según establece el artículo 141 del Código Tributario.

Por lo tanto, ante la existencia de un contrato que contiene exenciones y exoneraciones, sólo el Tribunal Contencioso Tributario puede decidir acerca del ámbito o alcance de tales

exenciones, no siendo competencia de un tribunal civil, penal, laboral o de otra índole interpretar dicho contrato.

## CANON Y TRIBUTO

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

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

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

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

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

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

b) El Principio de Legalidad Tributaria (*Nullum Tributum sine lege previa*), consagrado en todas las Constituciones dominicanas desde 1844 hasta la fecha (artículo 37, numeral 1), es claro y contundente al consagrar que sólo mediante una ley previa se pueden establecer impuestos. Este Principio tiene, dentro de otras muchas, la consecuencia esencial de que la obligación tributaria tiene a la ley como su única fuente y por tanto no pueden crearse impuestos por reglamentos, por el uso o costumbre, ni mucho menos crearse impuestos mediante contratos, aún cuando estos contratos puedan ser ulteriormente aprobados por el Congreso Nacional.

Diferente es el caso de las exenciones, pues el artículo 110 de la Constitución establece que pueden concederse exenciones o exoneraciones en virtud de contratos aprobados por el Congreso Nacional.

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

Por lo tanto, debe aceptarse que el Código Tributario, al regir sólo sobre los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) y no sobre todos los ingresos que pueda percibir el Estado por otros conceptos, no es aplicable en casos de un canon, aún cuando el pago de dicho canon se efectúe en las Colecturías de Rentas Internas, hoy Impuestos Internos.

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

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

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

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

3) Al no tratarse de un impuesto, cualquier apoderamiento o recurso que se incoe por ante el Tribunal Contencioso en interpretación, por ejemplo, de las cláusulas del contrato, no está sujeto al pago previo o solve et repete consagrado en el artículo 8 de la Ley 1494 y en varios artículos del Código Tributario.

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

Ahora bien, en nuestro país una gran parte de los concesionarios de servicios públicos, principalmente las empresas telefónicas, no pagan impuestos como contribuyentes, sino únicamente un canon consignado en un contrato.

Tal y como se expresó antes, el pago del canon (acto contractual) no puede eliminar el pago de los tributos (acto legal). Sin embargo, en nuestro país la sustitución del tributo por un canon se debe a que las empresas telefónicas han celebrado un contrato administrativo con el Estado, en virtud del cual se establece que como contrapartida del pago del canon, dichas empresas estarán exentas de todo impuesto, derecho, tasa, contribución o recargo y de toda otra prestación de cualquier naturaleza o incidencia pecuniaria o en naturaleza, ya establecida o que se estableciere en lo porvenir.

En razón de que el artículo 110 de la Constitución de la República prescribe que los particulares pueden beneficiarse de exenciones y exoneraciones mediante contratos administrativos sometidos a la aprobación del Congreso Nacional, los contratos de las empresas telefónicas se someten a esta aprobación, con lo cual las exenciones tributarias de dichas empresas adquieren validez jurídica.

Conviene tener presente que el pago del canon no debe someterse a la aprobación del Congreso Nacional, pues la Constitución no exige este requisito. Sólo las exenciones o exoneraciones concedidas mediante contratos, es que deben someterse a la aprobación del Congreso Nacional.

Por lo tanto, queda claro que el canon no es un tributo y que ambos pueden coexistir válidamente y de manera independiente.

**TRIBUTO Y SEGURIDAD SOCIAL**

**III.- ¿Está exenta \_\_\_\_ del pago al Instituto Nacional de Formación Técnico Profesional (Infotep) y del pago al Instituto Dominicano de Seguros Sociales (IDSS) por concepto de Seguro Social y Accidentes de Trabajo?**

**A) Disposiciones Legales.**

**1) Ley del Infotep:** La Ley No.116, de fecha 16 de enero de 1980, que creó el Instituto Nacional de Formación Técnico Profesional (Infotep), establece algunas disposiciones de importancia para poder determinar si de conformidad con el contrato de fecha 8 de agosto de 1996, la \_\_\_\_ está o no exenta del pago al Infotep. Estas disposiciones son las siguientes:

a) En su artículo 24, literal a), se establece que el Infotep se financiará de la manera siguiente:

a) El uno por ciento (1%) que sobre el monto total de las planillas de sueldos o salarios fijos que paguen mensualmente las Empresas Privadas de los sectores económicos del país, así como, las entidades privadas, públicas, mixtas, autónomas o descentralizadas que realicen actividades con fines lucrativos".

b) En su artículo 24, literal e), se establece que el Infotep también se financiará de la manera siguiente:

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.

c) En su artículo 27, literal a), se consagra que las violaciones a la presente Ley serán castigadas de la siguiente manera:

a) Con una multa de RD\$300.00 (Trescientos Pesos Oro) a RD\$2,000.00 (Dos Mil Pesos Oro) o con prisión de Un (1) Mes a Seis (6) Meses y Un (1) Día cuando el Patrono omita hacer el pago del **aporte** especificado en el apartado a) del artículo 24, o ambas penas a la vez.

De la lectura de los textos anteriores se colige que, en principio, \_\_\_\_ debe hacerle al Infotep un **APORTE obligatorio** de una cantidad mensual o de lo contrario sería sancionada.



**2) Ley sobre Seguros Sociales:** La Ley No.1896 del 30 de agosto de 1948, y sus modificaciones, establece un seguro social obligatorio a favor de los obreros, empleados y trabajadores a domicilio, domésticos u ocasionales, con excepción de los empleados públicos y otros.

La Ley No.1896, sobre Seguro Social, establece algunas disposiciones que conviene resaltar, que son las siguientes:

Artículo 23.- El Seguro Social se financia:

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 éstos;

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.

Artículo 24.- La contribución y las cotizaciones a que se refiere el inciso del artículo anterior, serán las siguientes:

En el seguro obligatorio: 2 1/2% el Estado; 7% los patronos y 2 1/2% los asegurados.

Párrafo: El Estado Dominicano contribuirá con el 2 1/2% de los salarios cotizantes cuya contribución se consignará anualmente en la Ley de Presupuesto y Gastos Públicos de la Nación.

En el seguro exclusivo de enfermedad de las personas comprendidas en el art.7 de la Ley No.1896: 7% los patronos.

En el seguro facultativo cuando se establezca, 9 1/2% los asegurados.

Artículo 25.- Se calcularán y pagarán las cotizaciones mínimas y máximas sobre los salarios o ingresos semanales promedios, establecidos en el siguiente cuadro de categorías y grupos salariales:

---

Cuadro de Cotizaciones

SALARIO SEMANAL		APORTES		
Promedio Cotizante	Patrono	Asegurado	Total	
		7%		2.5%
				9.5%

Artículo 30.- Todas las cotizaciones de los asegurados obligatorios serán descontadas por el patrono semanalmente a sus servidores y por su importe y por el de aquellas que le están atribuidas en su calidad de tal, se pagarán mensualmente, previa facturación hecha por el Instituto con arreglo a la escala de salarios semanales promedios establecidos en el artículo 25 de la Ley, para los servidores de carácter fijo.

Artículo 43 y siguientes.- En la enfermedad tendrán derecho los asegurados a las siguientes prestaciones...

Artículo 50 y siguientes.- En el embargo, el parto y el puerperio tendrán derecho las aseguradas a las siguientes prestaciones...

Artículo 56 y siguientes.- El asegurado que acredite el pago de doscientas cincuenta cotizaciones semanales y que a la expiración del plazo señalado en el artículo 44 sufra de enfermedad o lesión crónica, no profesionales, que reduzca en dos tercios su capacidad de ganancia, tendrá derecho a una pensión...

Artículo 67 y siguiente.- Los deudos indicados en el artículo 69 recibirán a la muerte del asegurado...

De la lectura de los textos anteriores se deduce, en términos generales, los siguientes aspectos:

a) El Seguro Social se financia con cotizaciones que deben efectuar el Estado, los patronos y de los asegurados;

b) En virtud de que la \_\_\_\_ es un patrono, en principio la \_\_\_\_ debe hacerle al Instituto Dominicano de Seguros Sociales (IDSS), por concepto de Seguro Social, una **COTIZACION obligatoria** de una cantidad mensual ascendente a un siete por ciento (7%) del promedio de salario de sus empleados cotizantes y retenerle a sus empleados cotizantes un dos y medio por ciento (2.5%) de los salarios promedios para entregarlos al IDSS, o de lo contrario sería sancionada.

c) Aún cuando la \_\_\_\_ cotiza de su propio pecunio al IDSS, los únicos beneficiarios de esa cotización son los asegurados, vale decir sus empleados cotizantes. En consecuencia, la \_\_\_\_ no es asegurada ni recibe beneficios directos ni indirectos por sus cotizaciones al IDSS.

**3) Ley sobre Seguros Contra Accidentes del Trabajo:** La Ley No.385, de fecha 11 de noviembre de 1932, modificada por la Ley No.907 del 8 de agosto de 1978, establece normas sobre los Accidentes de Trabajo.

### **B) Análisis General.**

De acuerdo con las disposiciones contractuales y legales antes indicadas surgen, entonces, las siguientes interrogantes:

1) ¿Deben los **aportes o cotizaciones** que realiza la \_\_\_\_ al Infotep y al IDSS ser considerados como un impuesto, derecho, tasa, contribución o recargo o de una prestación pecuniaria pagadera a un organismo o autoridad del Estado, en este caso el Infotep o el IDSS?

2) De ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, puede considerarse que los mismos recaen o inciden sobre los negocios o las actividades de \_\_\_\_ en la prestación de los servicios a que se refiere el contrato de fecha 8 de agosto de 1996, es decir de servicios telefónicos, radiofónicos, etc.?

Lo primero que debe quedar claro es lo siguiente:

a) El Infotep y el IDSS son organismos del Estado; y,

b) Cualquier pago que deba efectuar \_\_\_\_ al Infotep o al IDSS, es un pago que recae o incide sobre los negocios o actividades de la \_\_\_\_, siempre que dichos pagos se hagan en calidad de contribuyente, no en calidad de responsable o agente de retención de las cotizaciones que deban realizar us empleados asegurados.

Por lo tanto, para saber si la \_\_\_\_ está o no exenta del pago al Infotep o del pago al IDSS, únicamente habría que determinar si el aporte o prestación que en principio debe efectuar \_\_\_\_ al Infotep o al IDSS, puede o no ser considerado como un impuesto, tasa, derecho, contribución o recargo. Para tales fines debemos considerar los siguientes aspectos:

**1) Fuente Legal en la Constitución:** Con referencia a los tributos, encontramos las siguientes disposiciones constitucionales:

a) El artículo 9, literal e), de la Constitución dominicana, expresa que es un deber esencial de los particulares "contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas".

b) El artículo 37, numeral 1, establece que corresponde al Congreso Nacional "establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión".

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

d) El artículo 85 dispone que los Ayuntamientos podrán, con la aprobación que la ley requiera, establecer arbitrios, siempre que éstos no coliden con los impuestos nacionales, con el comercio intermunicipal o de exportación ni con la Constitución o las leyes.

**2) Concepto de Impuesto o Tributo:** Conviene en primer lugar indicar que si bien anteriormente se utilizaban los términos impuestos y derechos para definir la prestación obligatoria que los particulares tenían que hacer al Estado y demás entes públicos, en la actualidad la terminología que se utiliza es tributo, concepto éste que enmarca todos los distintos tipos de tributos y que la doctrina divide en las siguientes tres clasificaciones: Impuesto, Tasa y Contribución.

En virtud de que ninguna ley o disposición legal define lo que debe entenderse por tributo, impuesto, tasa o contribución, necesariamente tenemos que recurrir a la doctrina para tratar de determinar los requisitos necesarios para la conformación de los tributos y luego determinar si el aporte al Infotep es o no un tributo.

**a) Algunas Definiciones de Tributos:**

a.1) Carlos Giuliani Fonrouge: Son una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. (Derecho Financiero, Vol. I. pág.267).

a.2) Faya Viesca: Constituyen prestaciones obligatorias que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio, dentro de los más estrictos cánones de la juridicidad, y que tiene como finalidades supremas la obtención de los gastos públicos y el pleno cumplimiento de los fines políticos, económicos y sociales del Estado. (Finanzas Públicas, pág.105).

a.3) Jaime Ross: Es la suma de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su Potestad, en cumplimiento de sus fines. (Derecho Tributario Sustantivo, pág.26).

a.4) Fernando Sainz de Bujanda: Es la obligación de realizar una obligación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece (Lecciones de Derecho Financiero, pág.171).

a.5) Héctor Villegas: Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, pág.67).

a.6) Ferreiro Lapatza: Los tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente público exigen en uso del poder que les atribuyen la Constitución y las leyes de quienes a ellas están sometidos. (Curso de Derecho Financiero Español, pág.167).

a.7) Dino Jarach: El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo. (El Hecho Imponible, pág.11). Afirma Jarach que "solamente en los casos en que no hay encuentro de voluntad entre administración y sujeto privado, en que la obligación de pago deriva de la voluntad de la ley, mientras la demanda de servicio por parte del sujeto privado queda en la posibilidad de presupuesto de la obligación de pago, estamos frente a un tributo; en el caso contrario no se trata ya de una obligación tributaria, sino de una obligación contractual, de derecho privado, una retribución de servicio que, aun disciplinada por leyes especiales, no puede hacer parte del derecho tributario" (El Hecho Imponible, pág.74).

a.8) Barnichta: Son las prestaciones exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio y que sirven para solventar las cargas públicas o el cumplimiento de sus fines. (Estudio del Código Tributario, pág.55).

a.9) Proyecto de Código Tributario Dominicano: En su artículo 14 establecía que los tributos son las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de sus facultades constitucionales exige para el cumplimiento de sus fines.

a.10) Modelo de Código Tributario para América Latina: En su artículo 13 establece que son las prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

a.11) Código Fiscal de la Federación de México: Señala en su artículo 2 que son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

**b) Características Esenciales de los Tributos:** Todos los autores coinciden en que los tributos reúnen las siguientes características:

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

### **3) Clasificación de los Tributos:**

Casi todos los autores coinciden en que existen tres grandes categorías de tributos, que son los Impuestos, las Tasas y las Contribuciones. Como bien afirma Jarach (El Hecho Imponible, pág.86): existen tres grandes criterios para establecer tributos: someter a tributo a los que reciben un servicio del Estado (tasas); a los que reciben una ventaja u ocasionan un gasto (contribuciones), o a los que poseen la capacidad contributiva (impuestos).

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

a.1) Artículo 16 del Proyecto de Código Tributario Dominicano: "Impuesto es el tributo cuyo presupuesto legal consiste en un hecho independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

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

a.3) Artículo 15 del Modelo de Código Tributario para América Latina: "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".

a.4) Giuliani Fonrouge: "Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imposables" (Derecho Financiero, pág.263).

a.5) Jaime Ross: "En la obligación tributaria cuyo objeto es la prestación de un impuesto, el presupuesto legal consiste en la ocurrencia de un hecho independiente de toda actividad estatal específica relativa al contribuyente individualmente considerado" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.32).

a.6) Barnichta: "Los impuestos constituyen una prestación exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, con carácter definitivo, indivisible y sin contraprestación particular, que sirven para el sostenimiento de las cargas públicas y los fines del Estado. (Estudio del Código Tributario, pág.63)

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

b.1) Artículo 17 del Proyecto de Código Tributario Dominicano: "Tasa es el tributo cuyo presupuesto de hecho legal consiste en la prestación efectiva o potencial por parte del Estado u otros entes públicos, de un servicio público, de naturaleza jurídica o administrativa, individualizable con respecto al contribuyente".

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

b.3) Artículo 16 del Modelo de Código Tributario para América Latina: "Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que constituye el presupuesto de la obligación".

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

b.4) Giuliani Fonrouge: "Es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado" (Derecho Financiero, pág.265).

b.5) Jaime Ross: "En la obligación tributaria cuyo objeto es la prestación de una tasa, el presupuesto de hecho legal consiste en la prestación efectiva o potencial por parte del Estado u otros entes públicos de un servicio público divisible e individualizable en el contribuyente" (Derecho Tributario Sustantivo, pág.37).

b.6) Barnichta: "La tasa constituye el pago por un servicio público inherente al Estado y que éste le presta al particular, cuya finalidad es solventar los gastos en que incurre el Estado en la prestación de ese servicio. La tasa reúne las siguientes características: a) Es el pago por un servicio inherente al Estado; b) El servicio es individual, divisible y con carácter de contraprestación. (Estudio del Código Tributario, pág.67).

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

c.1) Artículo 18 del Proyecto de Código Tributario Dominicano: "Es el tributo cuyo presupuesto de hecho legal consiste en un beneficio particular, obtenido real o presuntivamente por el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de actividades especiales, estatales o públicas.

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

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



c.3) Artículo 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina: "Contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades que constituyan el presupuesto de la obligación.

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

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

c.4) Giuliani Fonrouge: "Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado" (Derecho Financiero, pág.267).

c.5) Jaime Ross: "En la obligación tributaria cuyo objeto es la presentación de una contribución especial, el presupuesto de hecho legal consiste en un beneficio económico particular obtenido, real o presuntivamente, por el contribuyente, y producido por la realización de obras públicas o de aquellas actividades estatales o públicas.

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

c.6) Barnichta: Es la prestación exigida por el Estado a los particulares, en virtud de un beneficio, real o potencial, que éstos han recibido, como consecuencia de una obra pública o actividad estatal, y que sirve para solventar el financiamiento de la obra o actividad. (Estudio del Código Tributario, pág.69). Añade que la contribución especial puede ser de dos tipos:

c.6.a) Contribución de Mejoras: La contribución de mejoras es el tributo que se paga como consecuencia de un beneficio particular recibido por el contribuyente, como consecuencia de una obra pública. Normalmente este beneficio se recibe a través de la plusvalía o incremento en el valor de un bien inmueble, fruto de la realización de una obra pública y sin que el beneficiario haya efectuado ninguna actividad tendente a incrementar el valor de su propiedad.

Como ejemplo de contribución de mejoras en la República Dominicana, se puede citar el caso de la llamada Ley de Cuota Parte, consignada en la Ley No.126, de fecha 24 de abril de 1980, que modificó el artículo 70 de la ley No.5832, de fecha 29 de marzo de 1962, la cual

había modificado la Ley No.134 sobre el Dominio de Aguas Terrestres y Distribución de Aguas Públicas, de fecha 21 de mayo de 1971, que modificó el artículo 70 de la Ley de la Ley No.5832, para establecer que "en los casos en que el Estado construya obras de riego, éstas serán pagadas por los propietarios de los terrenos beneficiados en una proporción equitativa al beneficio obtenido por el terreno o a la inversión realizada para la ejecución de la obra. Estos pagos siempre se harán con parte proporcional del mismo terreno beneficiado".

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

c.6.b) Contribución de Seguridad Social: Tal y como lo define el artículo 17 del Modelo de Código Tributario para América Latina, la contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patrones y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.

### **C) Naturaleza Jurídica de los Aportes y/o Contribuciones al Infotep y a la Seguridad Social.**

La naturaleza jurídica de la contribución de seguridad social ha sido muy discutida entre los estudiosos del Derecho Tributario, existiendo grandes divergencias entre unos que entienden que se trata de un impuesto y otros que la consideran como un ingreso estatal de carácter parafiscal. Veamos lo que dicen algunos autores sobre este particular:

a) 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, pág.48).

b) Fernando Pérez Royo, en la obra Curso de Derecho Tributario, Parte Especial, afirma (pág.786) que "en nuestro país 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 trabajadores y empresarios". Posteriormente (pág. 787) 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 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 excluida 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 (pág.788) 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.

c) Ernesto Flores Zavala, en su obra Finanzas Públicas Mexicanas (pág.45), 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."

d) Héctor Villegas, en su libro *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, expresa (pág.114) 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:

d.1) No se incluye su producto en los presupuestos estatales (de la Nación, Provincias o Municipios);

d.2) No son recaudadas por los organismos específicamente fiscales del Estado (Dirección General Impositiva, Direcciones Generales de Renta);

d.3) No ingresan en las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos.

e) Dino Jarach: En su libro *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, afirma lo siguiente:

"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" (pág.939).

Señala, 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" (pág.941).

Agrega (pág.942) 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."

**D) ¿Está exenta \_\_\_\_ del pago al IDSS por concepto de Seguro Social y Accidentes de Trabajo y del Pago al Infotep?**

Para determinar si los aportes o cotizaciones que debe realizar una empresa al Infotep o al IDSS, debe primero determinarse si esos aportes o cotizaciones reúnen la características esenciales de los tributos. Veamos:

<b>El Tributo</b>	<b>El pago al Infotep o IDSS</b>
-------------------	----------------------------------

El tributo es una prestación o aporte, en dinero o especie.	Es un aporte o cotización en dinero.
---	--------------------------------------

La prestación es exigida unilateralmente por el Estado o por un ente público.	La prestación (aporte o cotización) es exigida por entes públicos (Infotep y IDSS).
---	---

La prestación es obligatoria, exigida de manera coercitiva.	La prestación es obligatoria, exigida de manera coercitiva.
---	---

La prestación tiene como fina-	La prestación tiene como fina-
--------------------------------	--------------------------------

alidad satisfacer cargas o necesidades públicas o colectivas.      lidad satisfacer cargas o necesidades públicas o colectivas.

La prestación se exige en virtud de la Constitución y por medio de la ley. Es una relación legal, no contractual. Su fuente constitucional es el deber de contribuir para las cargas públicas.

La prestación se exige en virtud de la Constitución y en virtud de las leyes No.116, de Infotep, y No.1896, del IDSS.

La prestación se exige en virtud de la ley, no de un contrato, para satisfacer cargas o necesidades públicas.

Conviene asimismo tener presente que el artículo 728 del Código de Trabajo consagra que "todas las materias relativas a los Seguros Sociales y Accidentes de Trabajo están regidas por leyes especiales". En tal sentido, el Código Tributario, el cual fue anterior al Código de Trabajo, no deroga ni sustituye ni modifica la Ley No.1896, sobre Seguros Sociales.

**IV.- ¿Cuál es la Instancia Competente para Interpretar Contratos Administrativos que contienen Cláusulas Impositivas Especiales, como el contrato entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano, a la luz del artículo 141 del Código Tributario y de la jurisprudencia del artículo 3 de la Ley 1494?**

Para poder responder a esta interrogante es necesario determinar lo siguiente:

A) Calificación del Contrato: Debe determinarse:

a) Si el contrato suscrito entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano, en fecha 8 de agosto de 1996, es un contrato administrativo, y en consecuencia podría estar enmarcado dentro de las disposiciones contenidas en el artículo 3 de la Ley No.1494 del año de 1947;

b) Si el contrato suscrito entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano, en fecha 8 de agosto de 1996, es un contrato tributario, y en consecuencia podría estar enmarcado dentro de las disposiciones contenidas en el artículo 141 del Código Tributario;

c) Si el contrato suscrito entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano, en fecha 8 de agosto de 1996, posee un carácter mixto: por un lado el carácter de contrato administrativo, siendo competente el Tribunal Superior Administrativo para conocer y decidir exclusivamente de los aspectos administrativos del contrato; y, por otro lado, el carácter de contrato tributario que concede ventajas, incentivos o exenciones, siendo competente el

Tribunal Contencioso Tributario para conocer y decidir exclusivamente de los aspectos tributarios del contrato.

B) Tribunal u Organo Competente para Interpretar el Contrato: Una vez calificado el contrato suscrito entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano se determinará el tribunal u órgano competente para conocer de su interpretación;

### **A.- Calificación del Contrato.**

**1) El Contrato Administrativo.** Unificar criterios sobre lo que es un contrato administrativo no ha sido fácil para la doctrina, pues no todo contrato en el cual interviene la Administración Pública puede ser catalogado como un contrato administrativo. Esta incertidumbre es mayor en la República Dominicana si se toma en consideración que no existe una legislación administrativa que defina, clasifique y determine estos tipos de contratos ni tampoco existe una jurisprudencia en este sentido.

**1.a.- La Doctrina.** Haciendo una copilación de lo que entiende son las más importantes definiciones de contrato administrativo, Juan Carlos Ramírez (El Contrato Administrativo, págs.42 y sigtes., Editorial Temis, Bogotá, Colombia, 1990) señala lo siguiente:

a) Definición de Bercaitz: Son aquellos celebrados por la administración pública con un fin público, circunstancia por la cual pueden conferir al contratante derechos y obligaciones frente a terceros o que, en su ejecución, pueden afectar la satisfacción de una necesidad pública colectiva, razón por la cual están sujetos a reglas de derecho público exorbitantes del derecho privado, que colocan al cocontratante de la administración pública en una situación de subordinación jurídica.

b) Definición de Bielsa: Contrato administrativo es el que la administración pública celebra con otra persona pública o privada, física o jurídica, y que tiene por objeto una prestación de utilidad pública.

c) Definición de Marienhoff: Es un acuerdo de voluntades generador de obligaciones, celebradas entre un órgano del Estado en ejercicio de las funciones administrativas que le competen y otro órgano administrativo o con un particular o administrado, para satisfacer necesidades públicas.

Entre los autores dominicanos, René Mueses Henríquez considera (pág.162) lo siguiente: "Naturaleza del Contrato Público o Administrativo. Los contratos públicos no sólo son aquellos que tienden a procurar el funcionamiento del servicio público, sino también a la ejecución de obras de interés público" y define servicio público (pág.196) como "la actividad

asumida por la administración pública en interés general". (Derecho Administrativo Dominicano, Santo Domingo, 1979). Manuel Amiama, por su parte, afirma que "se puede definir los servicios públicos diciéndose que son las organizaciones y procedimientos que realizan efectivamente la actividad administrativa del Estado" (Prontuario de Legislación Administrativa Dominicana, pág.77, Santo Domingo, Publicaciones Onap, 1982).

**1.b.- La Ley.** Algunas legislaciones, como por ejemplo el artículo 16 del estatuto de 1983 de Colombia, establecen disposiciones sobre cuáles contratos tienen el carácter de administrativos. Así, señala este artículo que son contratos administrativos:

- a) Los de concesión de servicios públicos.
- b) Los de obras públicas.
- c) Los de prestación de servicios.
- d) Los de suministros.
- e) Los interadministrativos internos que tengan estos mismos objetos.
- f) Los de explotación de bienes del Estado.
- g) Los de empréstito.
- h) Los de crédito celebrados por la Compañía de Fomento Cinematográfico
- i) Los de conducción de correos y asociación para la prestación del servicio de correo aéreo.
- j) Los que celebren instituciones financieras internacionales públicas, entidades gubernamentales de crédito extranjeras y los organismos internacionales con entidades colombianas, cuando no se les considere como tratados o convenios internacionales.

En la República Dominicana no existe una ley general administrativa que defina y clasifique los contratos administrativos.

Con respecto a la relación entre servicio público y la actividad de las telecomunicaciones, la Ley No.118 de fecha 1 de febrero de 1966, de Telecomunicaciones, dispone en su artículo segundo que se declaran servicios públicos las comunicaciones por radiotelegrafía, radiotelefonía, radiodifusión, radiofacsimil, televisión, transmisión de energía para servicios de telecomunicaciones, experimentación y todos los demás medios de telecomunicaciones.

**1.c.- La Jurisprudencia.** Algunas decisiones de los tribunales de otros países, Colombia, por ejemplo, entienden que debe considerarse administrativo "el contrato en el cual la administración está obligada a emplear ventajitas derivadas de su privilegio estatal



(poder público) o que decida utilizarlo por las conveniencias del servicio" (Sentencia de Oct. 17 de 1973, exp. 134, citada por Ramírez).

En nuestro país, mediante sentencia de fecha 9 de noviembre de 1989, la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, en funciones de Tribunal Superior Administrativo, determinó que el contrato suscrito en fecha 23 de julio de 1952 entre Codetel y el Estado Dominicano, es de carácter administrativo.

Para justificar su decisión el Tribunal Superior Administrativo tomó en consideración "la intención de ambas partes de que el objetivo principal del servicio a prestar es de servicio público aún cuando fuere formalizado de conformidad con los principios generales de los contratos, mediante la conclusión del uso y disfrute de los bienes del dominio público".

Es importante señalar, además, que nuestra Suprema Corte de Justicia decidió que "la calificación de los contratos intervenidos entre las partes en litigio es una cuestión de derecho sujeta al control de la casación; que, en la especie, la determinación de la clase de contratos convenido entre éstos es necesaria, pues de ello depende la solución del caso" (B.J. 725, pág.997, abril de 1971).

En este sentido, debe indicarse que la Suprema Corte de Justicia dominicana es competente para conocer de un recurso de casación donde se pretenda determinar si el contrato de fecha 8 de agosto de 1996 celebrado entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano, es o no un contrato administrativo.

**2) El Contrato Tributario.** Aunque no hemos encontrado ninguna definición de este tipo de contratos, podríamos definirlo como aquel contrato público mediante el cual el Estado Dominicano, a través del numeral 10 del artículo 55 y del artículo 110 de la Constitución, pacta con particulares las exenciones impositivas, totales o parciales, que éstos recibirán.

A diferencia del contrato administrativo, a través del cual siempre se presta un servicio público, se explota un bien del dominio público o se realiza una actividad de utilidad pública, el contrato tributario puede o no tener relación con estas actividades (prestación de un servicio público, etc.) pues los contratos tributarios se formulan "para determinadas obras o empresas de utilidad pública, o en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer, para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social, la inversión de nuevos capitales" (Art.110 de la Constitución),

Otra distinción entre los contratos administrativos y los contratos tributarios estriba en que mientras los contratos administrativos no tienen que ser sometidos y aprobados por el Congreso Nacional, a menos que afecten las rentas nacionales, enajenen inmuebles cuyo

valor sea superior de RD\$20,000.00 o se refieran al levantamiento de empréstitos, los contratos tributarios, al contener exenciones impositivas, siempre deben ser sometidos y aprobados por el Congreso Nacional.

Para que un contrato pueda ser calificado como tributario, debe referirse únicamente a las exenciones y exoneraciones impositivas y a las condiciones de su aplicación.

**3) El Contrato Mixto.** Existen casos en los cuales en un mismo contrato se establecen todos los elementos necesarios para catalogar de administrativo un contrato y al mismo tiempo se establecen disposiciones referentes al régimen impositivo, es decir a exenciones y exoneraciones.

Ante esta situación, cabe preguntarse cómo debe ser clasificado un contrato de esta naturaleza, es decir administrativo o tributario?

Ante la falta de una legislación general administrativa y de jurisprudencias al respecto, entendemos que la clasificación del contrato depende de la esencia misma del contrato, es decir en determinar cuál ha sido el factor determinante en la realización de ese contrato.

En efecto, si luego de investigar y analizar el contrato concluimos que el objetivo esencial que conllevó a las partes a celebrar dicho contrato fue la prestación de un servicio público, la explotación de un bien del dominio público o una actividad de utilidad pública, podemos entonces afirmar que se trata de un contrato administrativo, aún cuando en dicho contrato se establezcan exenciones y exoneraciones de impuestos que benefician al particular.

Por el contrario, si luego de investigar y analizar el contrato concluimos que el objetivo esencial que conllevó a las partes a celebrar dicho contrato fue conferirle al particular exenciones y exoneraciones tributarias, podemos entonces afirmar que se trata de un contrato tributario, aún cuando en dicho contrato se establezcan aspectos que puedan beneficiar a la colectividad o involucren controles estatales.

**4) El Contrato entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano.** Para que un contrato pueda tener el carácter de contrato administrativo, era necesario que el mismo reuniera las siguientes condiciones:

a) Que una de las partes del contrato o ambas partes, sea un órgano de la Administración Pública.

b) El contrato debe referirse a un servicio público, a la explotación de un bien del dominio público o a una actividad de utilidad pública, de donde el contrato debe tener una finalidad pública, que beneficie a la comunidad, que pretenda satisfacer una necesidad pública.

c) Debe cumplir con la formalidad que señale la ley, especialmente con el numeral 10 del artículo 55 de la Constitución.

Partiendo de todo lo anterior, somos de opinión de que el contrato de fecha 8 de agosto de 1996, celebrado entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano, es un típico caso de contrato administrativo, aún cuando contenga disposiciones referentes a exenciones y exoneraciones de impuestos, pues la esencia misma de este contrato no es el otorgamiento de un régimen fiscal esencial, sino la prestación de un servicio público.

## **B.- Tribunal Competente Para Interpretar el Contrato suscrito entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano.**

### **1) Interpretación.**

Tal y como se indicó más arriba, nuestra Suprema Corte de Justicia decidió que "la calificación de los contratos intervenidos entre las partes en litigio es una cuestión de derecho sujeta al control de la casación; que, en la especie, la determinación de la clase de contratos convenido entre éstos es necesaria, pues de ello depende la solución del caso" (B.J. 725, pág.997, abril de 1971). Por lo tanto, calificar el contrato es una cuestión de derecho, sujeto a casación.

A nuestro entender, calificar un contrato constituye en sí mismo la investigación exacta de ese contrato para posteriormente enmarcarlo dentro de una clasificación legalmente preestablecida. Por lo tanto, calificar un contrato es interpretar el contrato, lo cual es ajeno, aunque mantiene estrecha relación, con la interpretación que pueda dársele a las cláusulas contenidas en ese contrato.

Con respecto no a la calificación, sino a la interpretación del contrato, nuestra Suprema Corte de Justicia ha determinado que la interpretación de los contratos es la investigación de lo que ha sido la intención de las partes. En efecto, afirma que "siendo el contrato un acuerdo de voluntades que crea obligaciones, su interpretación no puede ser otra cosa que la investigación de lo que ha sido efectivamente la común intención de las partes contratantes; y desde luego indiferente, si el contrato es en realidad susceptible de interpretación, que los jueces del fondo comiencen por calificar la cláusula controvertida como ambigua u oscura o no clara y precisa".

Mediante esta sentencia decidió, además, que en esta investigación "la facultad de los jueces del fondo, de apartarse de la letra de los contratos para buscar en su contexto, o en su interioridad o algún entre otros elementos del contrato mismo, la verdadera intención de las partes, es una facultad que no puede ser censurada, a no ser que la interpretación degenera en una verdadera desnaturalización del contrato". (B.J. 616, pág.2151, Noviembre 1961).

En consecuencia, la interpretación de las cláusulas de los contrato es una cuestión de hecho, no de derecho, y por ende escapa al control de casación, a menos "que la interpretación degenera en una verdadera desnaturalización del contrato".

## **2) Tribunal Competente para Interpretar el Contrato Suscrito entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano.**

El artículo 3 de la Ley No.1494 del año de 1947, que creó el Tribunal Superior Administrativo, dispone lo siguiente:

**"Artículo 3.-** 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 administrativos (concesiones y contratos de servicios públicos o de construcción de obras públicas) celebrados por el Estado, los establecimientos públicos, el Distrito de Santo Domingo, las Comunes y Distritos Municipales, con personas o empresas particulares, como igualmente las que versen sobre el uso y goce de las dependencias del dominio público del Estado, las Comunes o Distritos Municipales".

Por su parte, el artículo 141 del Código Tributario Dominicano, de fecha 15 de mayo de 1992, inspirado en el artículo 3 de la Ley No.1494 de 1947, que creó el Tribunal Superior Administrativo, establece lo siguiente:

**"Artículo 141.-** El Tribunal Contencioso (léase como Tribunal Contencioso Tributario), 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".

Ante estas dos disposiciones legales que atribuyen distintas atribuciones de competencia a dos tribunales distintos (Tribunal Superior Administrativo y Tribunal Contencioso

Tributario) dependiendo de si se trata de un contrato administrativo o de un contrato tributario (que establece ventajas, incentivos o exenciones), resulta imprescindible determinar si el contrato de fecha 8 de agosto de 1996, suscrito entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano, es un contrato administrativo, y por ende sujeto a las disposiciones del artículo 3 de la Ley No.1494 de 1947, si por el contrario puede ser calificado dentro de aquellos "contratos que conceden ventajas, incentivos o exenciones parciales o totales", indicados en el artículo 141 del Código Tributario, o si por el contrario se trata de un contrato mixto sometido a un régimen especial.

Habiendo señalado, como lo hicimos, que a nuestro entender el contrato suscrito entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano es un contrato esencialmente administrativo, aunque contenga disposiciones referentes a exenciones y exoneraciones tributarias, lo lógico hubiese sido que el tribunal competente para conocer de la interpretación de cualquier cláusula del mismo lo fuera el Tribunal Superior Administrativo.

Sin embargo, y así es nuestro entender, del texto del artículo 141 del Código Tributario parece desprenderse la intención del legislador de separar las cuestiones tributarias de las cuestiones administrativas, aún en aquellos casos en los cuales ambas cuestiones aparezcan contenidas en un mismo contrato. En este sentido, parece que la intención del legislador fue la de dejar al conocimiento y decisión del Tribunal Superior Administrativo las cuestiones administrativas del contrato y de otorgar competencia exclusiva al Tribunal Contencioso Tributario para conocer y decidir exclusivamente de las cuestiones tributarias, es decir de aquellas disposiciones del contrato que contengan "cuestiones relativas al cumplimiento, caducidad, rescisión, interpretación y efecto de los contratos que conceden ventajas, incentivos o exenciones".

Cuál es, entonces, el tribunal competente para conocer de las cuestiones del contrato suscrito entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano? Entendemos lo siguiente:

a) De las cuestiones puramente administrativas, el tribunal competente es la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo, a la luz del artículo 3 de la Ley No.1494 de 1947;

b) De las cuestiones puramente tributarias, el tribunal competente es el Tribunal Contencioso Tributario, conforme al artículo 141 del Código Tributario.

c) De la interpretación del artículo 7 del contrato, el tribunal competente para conocer del caso depende de la posición previa que se adopte respecto del concepto del pago, es decir de como se califique el pago que realiza \_\_\_\_ al Estado. En este sentido:

c.1) Si se considera que el pago no es un tributo, sino una participación, canon u otro concepto distinto al de impuesto, como nosotros entendemos, entonces el tribunal

competente lo es la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo, pues se trataría de un asunto puramente administrativo;

c.2) Si por el contrario se adopta la postura de que el porcentaje establecido en el artículo 7 del contrato es real y efectivamente un impuesto, posición que no compartimos, entonces el tribunal competente lo es el Tribunal Contencioso Tributario, pues se trataría se una cuestión tributaria.

d) No obstante, e independientemente de que el pago u oblicación de pago indicado en el contrato sea o no un impuesto, consideramos que el único tribunal competente para conocer de las cuestiones relativas a las exenciones tributarias contempladas en el contrato, es decir en relación al cumplimiento, caducidad, rescisión, interpretación y efectos de tales exenciones, lo es el Tribunal Contencioso Tributario, según establece el artículo 141 del Código Tributario.

### **3) Decisión en Primera y Última Instancia.**

Es importante señalar que tanto en el caso del Tribunal Superior Administrativo como en el caso del Tribunal Contencioso Tributario, cuando conozcan de la interpretación de los contratos lo harán y decidirán en primera y última instancia. No obstante, debe quedar claro que cuando se habla de primera y última instancia se trata de un tribunal, no debiendo entenderse como tribunales a los órganos de la Administración Tributaria (Dirección General de Impuestos Internos, Finanzas) ni los órganos de la Administración Pública), aún cuando éstos puedan conocer del presente caso.

Un aspecto que debe aclararse es que aunque el Tribunal Superior Administrativo fue creado como un tribunal de alzada, se creó bajo la suposición equivocada de que ya existía un tribunal administrativo de primer grado, lo cual era incierto. Es ésta la razón por la cual el Tribunal Superior Administrativo, ante la ausencia de un tribunal administrativo inferior, siempre ha actuado como un tribunal de primera instancia para conocer de los asuntos contencioso-administrativos.

Cuando la ley habla, entonces, de "primera y última instancia", lo hace pretendiendo que los asuntos referentes a la interpretación de los contratos no fuese un asunto a conocerse en el tribunal administrativo inferior que supuestamente existía, sino que, por su importancia, estos asuntos se conocieran en una jurisdicción privilegiada, esto es directamente, en primera y última instancia, por ante el Tribunal Superior Administrativo.

Asimismo, el concepto de última instancia no excluye el recurso de casación, que no es en sí misma una instancia. Pero, como indicó nuestra Suprema Corte de Justicia en sentencias antes transcritas, la calificación del contrato es un asunto de derecho, sujeta a casación, no así la interpretación de sus cláusulas que es asunto de hecho.

### **C) Incompetencia de los Tribunales Ordinarios o de los Organos Administrativos para Interpretar el Contrato Suscrito entre \_\_\_\_ y el Estado Dominicano.**

#### **1) Interpretación en Sentido General:**

Anteriormente habíamos expresado que toda disposición jurídica, por más clara y precisa que aparente, puede ser sujeta a interpretaciones. Interpretar una disposición o norma es investigar el verdadero sentido de esa disposición.

Cuando la ley le atribuye a un organismo la aplicación de una norma, le está otorgando implícitamente un poder para interpretar esa disposición. Si no fuese así, el aplicador de la ley no podría aplicarla porque no la entiende. Entender y conocer la norma es parte del proceso de interpretación de la norma. Así, cuando el aplicador de la ley aplica ésta, lo hace del modo en que entiende en que la misma debe ser aplicada; está interpretando la ley.

La interpretación del aplicador de la ley o norma no constituye una interpretación de derecho, pues sólo los tribunales, que son los que poseen el poder de controlar la discrecionalidad en la interpretación, tienen la última palabra sobre la interpretación jurídica que debe darse.

Sin embargo, en ciertos casos la propia ley le concede al organo encargada de aplicarla, la potestad de interpretarla. Así sucedió en el Código Tributario Dominicano, el cual, en su artículo 34, estableció lo siguiente:

**"Artículo 34.-** La Administración Tributaria goza de facultades para dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos, así como para interpretar administrativamente este Código y las respectivas leyes tributarias y sus reglamentos".

No obstante, la interpretación que realice la Administración Tributaria no es definitiva ni concluyente, pues se encuentra sometida al control de los tribunales. En este sentido, debe afirmarse que la interpretación de la norma que haga la Administración Tributaria constituye sólo su criterio, el cual puede ser variado en cualquier momento, siempre que se cumpla con los requisitos legales para un cambio de criterio.

#### **2) Interpretación del Contrato:**

Anteriormente indicamos que el artículo 34 del Código Tributario le otorga de manera expresa a la Administración Tributaria la facultad para interpretar administrativamente el Código y las respectivas leyes tributarias y sus reglamentos. No dice nada, sin embargo, sobre la interpretación de los contratos.

Es cierto que la Cámara de Cuentas en funciones de Tribunal Superior Administrativo, mediante sentencia de fecha 9 de noviembre de 1989, dictaminó que ese Tribunal "es la jurisdicción competente para conocer, fallar y decidir en primera y última instancia los asuntos relativos al cumplimiento, caducidad, rescisión, interpretación y efectos de los contratos administrativos", llegando a declarar la ilegalidad e improcedencia de resoluciones de la Administración Tributaria "por ser interpretativas de contratos administrativos, lo que es contrario al artículo 3 de la Ley 1494". Este mismo argumento lo podría utilizar en algún momento el Tribunal Contencioso Tributario en atención a lo consagrado en el artículo 141 del Código Tributario.

Sin embargo, no estamos de acuerdo con el proceder de la Cámara de Cuentas de la República Dominicana, en funciones de Tribunal Superior Administrativo, en lo referente a la sentencia indicada. En efecto, entendemos, tal y como indicamos anteriormente, que las oficinas recaudadoras encargadas de aplicar la ley sí tienen la potestad de interpretar administrativamente cualquier ley, norma o contrato, pero tal interpretación constituye únicamente su criterio, pues los organismos jurisdiccionales correspondientes, vale decir el Tribunal Superior Administrativo o el Tribunal Contencioso Tributario, según el caso, son los que tienen la última palabra sobre la verdadera interpretación del contrato.

Por otra parte, entendemos que los tribunales ordinarios, ya sean civiles o penales, son incompetentes para interpretar los contratos tributarios que contienen exenciones o exoneraciones de impuestos, ya que el artículo 141 del Código Tributario le otorga esta facultad de interpretación judicial únicamente al Tribunal Contencioso Tributario. En este sentido, recordemos que dicha disposición establece lo siguiente:

**"Artículo 141.-** El Tribunal Contencioso (léase como Tribunal Contencioso Tributario), 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".

Por lo tanto, ante la existencia de un contrato que contiene exenciones y exoneraciones, sólo el Tribunal Contencioso Tributario puede decidir acerca del ámbito o alcance de tales exenciones, no siendo competencia de un tribunal civil, penal, laboral o de otra índole interpretar dicho contrato.



## LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

A diferencia del Derecho Penal, en el cual existen tres categorías de infracciones, vale decir crimen, delito y contravención, en el Derecho Tributario sólo existen dos categorías: delito y contravención.

Sin embargo, hay quienes entienden que en el Derecho Tributario sólo existe una categoría de infracciones, que es la contravención tributaria, también conocida como falta tributaria o sólo como infracción, pues consideran que el delito tributario es un delito puramente penal, aún cuando tenga un origen o causa tributaria.

El Código Tributario Dominicano no es claro al consagrar las normas que rigen las infracciones tributarias. Al contrario, sus disposiciones son confusas, pues en ocasiones utiliza el término "infracciones" para referirse sólo a las contravenciones o faltas tributarias y en otras utiliza este término para referirse tanto a las faltas como a los delitos tributarios. Por lo tanto, el lector debe tener sumo cuidado al estudiar el Código, para no prestarse a confusión.

Sólo para tener una visión general de las disposiciones del Código Tributario que tratan sobre las infracciones, veamos a continuación una breve comparación entre las Faltas y los Delitos Tributarios.

### **I.- Faltas o Contravenciones:**

1) El Código Tributario establece de manera expresa cuáles son éstas, el procedimiento para juzgarlas y las sanciones que corresponden. Es así como en su artículo 246 consagra que "constituyen infracciones tributarias (refiriéndose a faltas o contravenciones) 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."

2) De acuerdo con el artículo 205, constituyen faltas o contravenciones tributarias 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;

3) 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 el Código lo disponga expresamente (art.199).

4) De acuerdo con el Código las faltas son juzgadas y sancionadas por la Administración Tributaria (art.246), aún cuando es discutible la validez constitucional de este juicio.

5) Las faltas solo pueden ser sancionadas con sanciones pecuniarias, tributarias o administrativas, nunca con pérdida de libertad (art.205).

6) En caso de varias faltas, cada falta o contravención se sanciona de manera independiente una de la otra, y por ende no tiene aplicación el principio del no cúmulo de penas (arts.202 y 206).

7) La responsabilidad por faltas tributarias sancionadas con penas pecuniarias se transmite a los sucesores del responsable (art.209, párrafo II).

8) Al no ser la intención requisito para configurar la falta o contravención, el error excusable (desconocimiento) no es causa excluyente de responsabilidad (arts.199 y 216).

## **II.- Delitos Tributarios:**

1) El Código tributario establece de manera expresa cuáles son los delitos tributarios y las sanciones que corresponden. Sin embargo, refiriéndose a los delitos tributarios, el párrafo del artículo 198 consagra que éstos estarán sujetos a las normas de procedimiento establecidas en la ley penal común.

2) De acuerdo con el artículo 204 los delitos tributarios son los siguientes:

- a) La defraudación tributaria;
- b) La elaboración y comercio clandestino de productos sujetos a impuestos;
- c) La fabricación y falsificación de especies o valores fiscales.

En adición, el artículo 244 del Código Tributario establece que la falsedad en las declaraciones juradas que se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio.

3) La configuración del delito tributario requiere la existencia de dolo o culpa.

4) Los delitos tributarios sólo pueden ser juzgados y sancionados por los tribunales penales (art.198).

5) Los culpables pueden ser sancionados con penas pecuniarias, tributarias, administrativas y penales, incluyendo pérdida de libertad.

6) En caso de varios delitos, se aplica el principio del no cúmulo de penas, sancionándose al culpable con la pena mayor (arts.202 y 206).

7) La responsabilidad por delito tributario es personal, salvo las excepciones que establece el Código (art.209, párrafo I). No obstante, estas excepciones son discutibles desde el punto de vista de la Constitución.

8) El error excusable (desconocimiento) es causa excluyente de responsabilidad (art.216).

### **LA MORA EN MATERIA TRIBUTARIA**

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 (carta, acto de alguacil, telegrama, etc.) del Fisco.

Por lo tanto, para saber si en un caso existe o no la infracción de Mora, lo importante es determinar si el sujeto pasivo presentó su declaración jurada y/o pagó oportunamente, es decir dentro del plazo indicado por la ley.

A diferencia de lo que ocurre en materia civil, en la cual, 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".

Dispone el artículo 252 del Código Tributario que la mora será sancionada con recargos del veinticinco por ciento (25%) el primer mes o fracción de mes y un cinco por ciento (5%) progresivo indefinido por cada mes o fracción de mes subsiguientes. En su único párrafo este artículo agrega 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.

Por su parte el artículo 27 del Código Tributario señala que "sin perjuicio de los recargos o sanciones a que pueda dar lugar, la mora habilita para el ejercicio de la acción ejecutoria para el cobro de la deuda y hace surgir de pleno derecho la obligación de pagar, conjuntamente con el tributo, un interés indemnizatorio del 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 2.58% mensual.

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 del impuesto sobre la renta, un 25% de esa cantidad, es decir la suma de RD\$25,000.00. Si por ejemplo ese contribuyente tardó un año 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) 80% de Recargos por Mora.....RD\$20,000.00
- c) 30.96% de Interés Indemnizatorio..RD\$ 7,740.00

Total a Pagar.....	RD\$52,740.00
--------------------	---------------

En consecuencia, si ese contribuyente hubiese pagado a tiempo sus impuestos, sólo tendría que pagar RD\$25,000.00. Sin embargo, por haberse retrasado un año en el pago, tendrá que pagar RD\$25,000.00 de impuestos más RD\$27,740.00 de recargos e intereses, es decir la suma de RD\$52,740.00.

En materia de 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 existe ninguna causa de excusabilidad que pueda liberar al contribuyente moroso de la aplicación de la 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".

### **I.- Inicio de la Mora.**

En todos los casos la mora surge a partir del momento en que el impuesto debe pagarse y no se paga. En este sentido, 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, sino de mora o tardanza en el pago, a menos que la determinación de la deuda dependa de la presentación de una declaración por

parte del contribuyente y éste nunca la presente, caso en el cual sí habría evasión. Ejemplos: Impuesto sobre Sucesiones, Placas, IVSS, etc.

2) Cumplimiento sin Previo Acto Administrativo: En estos casos es el contribuyente mismo quien determina su propia obligación tributaria y se la notifica al Fisco conjuntamente con una declaración jurada. Si el contribuyente no paga dentro del plazo que indica la ley (casi siempre en la misma fecha en que presenta su declaración), entonces se inicia la mora. Si el contribuyente paga de manera voluntaria y 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. Ejemplos: ITBIS, Impuesto sobre la Rente, etc.

En efecto, en su artículo 248 el Código Tributario expresa textualmente 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 expresa que "no incurre en esta infracción, sino en la mora, quien paga voluntariamente, fuera de los plazos, el impuesto que hubiere omitido".

Por su parte, el artículo 249 del mismo Código Tributario indica que constituyen casos de Evasión Tributaria, entre otros, los siguientes: 1) La presentación de una declaración falsa o inexacta; 2) La omisión total o parcial del pago del tributo por el contribuyente o responsable.

## **II.- Límite Temporal de la Mora.**

Aún cuando debo admitir que el Código Tributario conlleva a distintas interpretaciones jurídicas, entiendo que los recargos por mora corren hasta el momento en que la obligación tributaria es determinada, ya sea por parte del contribuyente o de oficio, y continúan corriendo hasta el momento en que la deuda es pagada voluntariamente por el contribuyente o hasta el momento en que una vez determinada la deuda, su pago (cumplimiento) es exigido por el Fisco mediante el inicio de los procedimientos de cobro compulsivo de la deuda, sin olvidar que la interposición de los recursos suspende el correr de los recargos.

Por tanto, entiendo que el inicio del cobro coactivo sólo puede haberse sobre la base de impuestos y recargos ya determinados y que por ende la emisión del certificado de deuda impide la continuación de más recargos por mora. No debe olvidarse que el artículo 27 señala que la mora habilita de pleno derecho el cobro compulsivo de la deuda. Distinto es el caso de los intereses moratorios (2.58% mensual), pues el propio artículo 27 del Código dispone que "este interés se devengará y pagará hasta la extinción total de la obligación".

## EL INTERES INDEMNIZATORIO

En materia de impuestos se entiende que todo contribuyente debe cumplir con su obligación tributaria, es decir pagar el tributo debido en la fecha establecida.

Cuando el contribuyente cumple voluntariamente con su obligación de pagar el impuesto, pero lo hace con posterioridad a la fecha establecida, existe mora. Por el contrario, cuando el sujeto pasivo no cumple con su obligación de pagar el tributo, existe evasión.

Señala el artículo 26 del Código Tributario 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". En consecuencia, a partir del momento en que el contribuyente no cumple oportunamente con el pago del tributo debido, la mora surge de manera automática.

El Código Tributario considera la mora como una falta o contravención y la sanciona con un recargo porcentual aplicable sobre el monto del impuesto adeudado. Así, en su artículo 252 el Código Tributario dispone que la infracción por mora "será sancionada con recargo del 25% el primer mes o fracción de mes y un 5% progresivo indefinido por cada mes o fracción de mes subsiguientes".

Pero además de este recargo porcentual por mora aplicable sobre las sumas no pagadas, nuestra legislación 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, como veremos más abajo.

El objetivo de este interés indemnizatorio es lograr que al sujeto pasivo le resulte más costoso deberle al Fisco que el valor que representa el dinero en el mercado financiero, induciéndolo de esta forma a preferir el pago voluntario de su obligación tributaria.

Expresa el artículo 27 del Código Tributario 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". En la actualidad este interés indemnizatorio está fijado en un 2.58% mensual.

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 15 de febrero, es decir un mes después. Esto implica mora y por lo tanto el contribuyente deberá pagar el tributo debido más todos los recargos por mora e intereses indemnizatorios establecidos. Para hacer el cálculo de lo que debe que 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 = 25% de \$10,000.00 =	\$ 2,500.00
3) Interés Indemnizatorio: 2.58% de \$10,000.00 =	\$ 258.00
	\$12,758.00
Total a pagar.....	

En virtud del 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 principio jurídico de Prohibición de Analogía que consagra que no pueden utilizarse leyes o disposiciones distintas a las establecidas para castigar a un infractor (Art.3, párrafo III del Código Tributario), entendemos que los intereses indemnizatorios o moratorios únicamente proceden en aquellos casos en que limitativamente han sido contemplados por la ley.

Es así como todo tributo, toda sanción, toda pena, todo 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 así no lo dice. En caso de que la ley establezca el pago de intereses indemnizatorios, éstos 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 a otros casos.

Según el Código Tributario Dominicano, los intereses indemnizatorios o moratorios sólo proceden en los siguientes casos:

**1) En Caso de Mora: Artículo 27.-** "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."

**2) En caso de Prórroga para el Pago de Tributos: Artículo 17.- Párrafo II:** "Las prórrogas que se concedan devengarán los intereses compensatorios y moratorios establecidos en el artículo 27 de este Título."

**3) En caso de Diferencia de Impuestos a Pagar en la Interposición de Recursos de Reconsideración y Jerárquico. Artículo 62.- Párrafo III:** "La diferencia del impuesto que en definitivas resulte a pagar como consecuencia de la interposición de esos recursos, estará sujeta al pago del interés indemnizatorio aplicado en la forma indicada en el artículo 27 de este Código."

**4) En caso de No Pago de la Sanción Pecuniaria. Artículo 225.-** "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."

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.

## LA EVASION TRIBUTARIA

De acuerdo con el Código Tributario las infracciones tributarias son las siguientes:

A) Artículo 204: Delitos Tributarios:

- 1) La Defraudación Tributaria.
- 2) La Elaboración y Comercio Clandestino de Productos Sujetos a Impuestos.
- 3) La Fabricación y Falsificación de Especies o Valores Fiscales.

B) Artículo 244: Delito Tributario de Perjurio: Falsedad en las Declaraciones Juradas.

C) Artículo 205: Faltas Tributarias:

- 1) La evasión tributaria que no constituye defraudación.
- 2) La mora
- 3) El incumplimiento de los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros.
- 4) El incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios y empleados de la Administración Tributaria.
- 5) El incumplimiento de los deberes formales de los funcionarios públicos, ajenos a la Administración Tributaria.

El artículo 248 del Código Tributario expresa 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", agregando en su párrafo único que "no incurre en esta infracción, sino en la mora, quien paga voluntariamente, fuera de los plazos, el impuesto que hubiere omitido".

La diferencia que existe entre mora y evasión tributaria es la siguiente:

a) La mora es el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, vale decir el pago del impuesto, pero efectuado después de los plazos que indica la ley. El artículo 251 del Código consagra que "incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto";

b) La evasión tributaria es una acción u omisión tendente a no pagar los impuestos debidos o pagar sólo una parte de ellos. No se trata de un pago voluntario fuera de plazo, sino el no pago del impuesto, ni dentro del plazo ni fuera de él. Cuando el Fisco detecta la evasión, procede al cobro de los impuestos dejados de pagar y a aplicar la sanción por evasión.

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 por el contribuyente o responsable: 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, se presenta a pagar únicamente una parte de éstos.

Es importante recalcar que cuando un contribuyente presenta su declaración jurada fuera de plazo o paga voluntariamente sus impuestos fuera del plazo establecido, entonces no hay evasión, sino mora.

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 del contribuyente;
- 2) Que esa acción u omisión produzca o pueda producir una disminución ilegítima de los ingresos fiscales; y,
- 3) Que esa acción u omisión no constituya otra infracción.

En consecuencia, si la acción u omisión del contribuyente constituye Mora, es decir otra infracción, no puede al mismo tiempo constituir Evasión Tributaria, que es otra infracción, pues el artículo 248 del Código Tributario así lo prescribe.

Es por todo lo anterior que el legislador, de una manera sabia y con la finalidad de que ni el Fisco ni los contribuyentes se prestasen a confusión con respecto a la Mora y a la Evasión Tributaria, que en el párrafo único del artículo 248 del Código Tributario expresó que "no incurre en esta infracción (Evasión Tributaria), sino en la mora, quien paga voluntariamente, fuera de los plazos, el impuesto que hubiere omitido". En este sentido, consideramos que la mora y la evasión no pueden ser infracciones concomitantes: o se paga de manera voluntaria (mora) o se paga de manera forzada (evasión).

Cuando el contribuyente omite el pago total o parcial del tributo y el Fisco lo detecta (fiscaliza) y lo obliga a pagar o cuando el contribuyente presenta una declaración falsa o inexacta y la Administración Tributaria procede a estimar de oficio o a practicarle ajustes e

impugnaciones a esa declaración y se comprueba que como consecuencia de tales hechos se produjo una disminución de los ingresos fiscales, entonces no estamos en presencia de la infracción de Mora, sino que estamos en presencia de la infracción denominada Evasión Tributaria.

La infracción de Mora es el pago voluntario, pero extemporáneo, es decir fuera del plazo indicado por la ley. La Evasión, por su parte, es la infracción que corresponde cuando el pago se hace, no de manera espontánea, sino porque el Fisco ha descubierto o detectado el no pago y exige el cumplimiento del mismo.

Debe quedar claro que mientras la Mora es un pago voluntario, aún con intimación, pero fuera del plazo legal establecido, la Evasión es una sanción por la falta de pago, es decir por el no pago del tributo debido. Por lo tanto, sólo existe una verdad: o se paga voluntariamente (Mora) o no se paga voluntariamente (Evasión Tributaria), pero no puede haber al mismo tiempo un pago voluntario y no voluntario.

Por su parte, 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". En su único párrafo establece que "en el caso en que no pudiere determinarse el monto de los tributos evadidos, la multa se fijará entre RD\$1,000.00 y RD\$10,000.00".

La evasión tributaria no debe tampoco confundirse con la defraudación tributaria. En efecto, el artículo 236 del Código Tributario señala que "incurre en defraudación el que, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño, intente inducir a error al sujeto activo (Fisco) en la determinación de los tributos, con el objeto de producir o facilitar la evasión total o parcial de los mismos".

Finalmente cabe señalar que en virtud del principio de no analogía, en caso de evasión tributaria no procede aplicar los intereses indemnizatorios consignados en el artículo 27 del Código Tributario, pues el Código sólo establece que dichos intereses se aplicarán a los siguientes casos: a) Mora (art.27); b) Prórroga para el Pago de Tributos (art.17, párrafo II); c) En caso de diferencia de Impuestos a Pagar en la interposición de Recursos de Reconsideración y Jerárquico (art.62, párrafo III); y, d) En caso de No Pago de la Sanción Pecuniaria.

## LAS TASAS JUDICIALES

Con el objetivo de solventar una gran parte de los enormes gastos que conlleva la aplicación de justicia, las legislaciones tributarias de casi todos los países del mundo contemplan la aplicación de tasas judiciales que son pagadas por los propios usuarios del sistema judicial.

La idea fundamental de estas tasas judiciales es que si bien es cierto que la aplicación de justicia es gratuita por parte del Estado (los jueces no pueden cobrarle honorarios a los particulares por aplicar justicia), también es cierto que los usuarios de los tribunales y de los organismos judiciales deben colaborar con el mantenimiento de la justicia, mediante el pago de tasas que sirven para costear los cuantiosos gastos en equipos y material gastable que se requieren.

En nuestro país existen diferentes leyes que establecen diversas tasas o impuestos a las distintas actividades judiciales que se realizan dentro o fuera de los tribunales. Estas normas son las siguientes:

- 1) Artículo 263 de la Ley de Registro de Tierras No.1542, de fecha 11 de octubre de 1947;
- 2) Ley No.370, de fecha 8 de Octubre de 1968, y sus modificaciones;
- 3) Ley No.196, de fecha 23 de Septiembre de 1971;
- 4) Los literales d) y e) del Artículo 10 de la Ley No.67 de fecha 12 de Noviembre de 1974, que crea la Dirección General de Parques.
- 5) Artículo 11 de la Ley No.91, de fecha 3 de Febrero de 1983, del Colegio de Abogados de la República Dominicana;
- 6) Los numerales 69 al 91 y los numerales 97 y 98 del Artículo 1 de la Ley No.2254, de fecha 14 de febrero de 1950, modificado por la Ley No.210, de fecha 11 de mayo de 1984, de Impuestos sobre Documentos;
- 7) Ley No.33-91, del 29 de octubre de 1991, sobre salario mínimo mensual para los Jueces de los Tribunales de Justicia de la República Dominicana;
- 8) Artículo 4 de la ley No.596, de fecha 31 de octubre de 1941, sobre ventas condicionales de inmuebles y los sellos y honorarios consagrados en el artículo 7 de esta Ley; y,

9) El impuesto establecido en el artículo 7 de la Ley No.1841, de fecha 9 de noviembre de 1948, y sus modificaciones, sobre préstamos con prenda sin desapoderamiento.

De acuerdo con estudios efectuados los estimados de recaudaciones por concepto de tasas judiciales para el período enero a diciembre de 1997, son de la siguiente manera:

A) Ingresos Reales por Tasas Judiciales:

Art. 263 de la Ley No.1542 (Registro Tierras)...	RD\$4,179,855.00
Ley No.370 (\$2.00 adicional al Art.263).....	RD\$583,088.00
Ley No.138 (Sello Sentencia Divorcio).....	RD\$ 14,494.00
Ley No.91 (Colegio de Abogados).....	RD\$1,026,638.00
Ley No.417 (Servicios Judiciales).....	RD\$ 105,437.00
Ley Mo.196 (Actuaciones Judiciales).....	RD\$ 825,887.00
Ley No.33-91 (Salario Mínimo de los Jueces).....	RD\$5,797,434.00
	<hr/>
En once (11) Meses año 1997.....	RD\$12,532,833.00
Más presunción Mes Diciembre 1997.....	RD\$ 1,139,348.40
	<hr/>
Total Estimado.....	<b>RD\$13,672,181.40</b>

B) Ingresos Reales por Tasas Judiciales y Otros Conceptos:

Ley No.67 (Pro-parques).....	RD\$ 1,076,125.00
Ley No.2254 (Impuesto sobre Documentos).....	RD\$67,468,826.00
	<hr/>
En once (11) Meses año 1997.....	RD\$68,544,951.00
Más presunción Mes Diciembre 1997..	RD\$ 6,231,359.10
	<hr/>
Total Estimado año 1997.....	RD\$74,776,310.10

En vista de que las leyes No.67 y 2254 gravan actuaciones judiciales y otros conceptos que no tienen nada que ver con el Poder Judicial y en razón de que las estadísticas recaudatorias no hacen diferencias por estos conceptos, resulta prácticamente imposible determinar qué cantidad de estos ingresos corresponden real y efectivamente al Poder Judicial.

Sin embargo, podríamos presumir (presunción no confiable), que un quince por ciento (15%) de estas recaudaciones corresponden a tasas judiciales, para afirmar que las recaudaciones estimadas por tasas judiciales de estas leyes, serían del orden de RD\$11,216,446.00.

En síntesis, podríamos estimar que las recaudaciones por concepto de tasas judiciales para el período enero a diciembre de 1997, están cerca de la cantidad de RD\$24,888,627.40 (que es la suma de RD\$13,672,181.40 más RD\$11,216,446.00).

Si tomamos en consideración el hecho de que el presupuesto de gastos del Poder Judicial para el período 1998, es de cerca de RD\$450,000,000.00, y el hecho de que con los niveles de las tasas judiciales actuales éstas mantendrán para 1998 un mismo nivel de recaudación, o sea casi RD\$25,000,000.00, nos encontramos ante un déficit presupuestario de casi RD\$425,000,000.00, los cuales son en la actualidad subsidiados por el presupuesto general, en detrimento de otras áreas en las cuales no pueden aplicarse tasas o impuestos (educación, salud, etc.).

Lo anterior implica que si queremos tener una justicia sana, con jueces honestos y capacitados y con tribunales dotados de suficientes equipos y materiales para realizar una función meritoria, como debe ser la justicia, entonces es necesario incrementar las tasas judiciales y consagrar que el 100% de las recaudaciones de estas tasas sean administradas por el Poder Judicial, de acuerdo a sus necesidades.

En la actualidad las tasas judiciales son insignificantes, según demostramos más abajo. Si a veces la aplicación de justicia resulta costosa, ésto no se debe a las tasas judiciales, sino a los honorarios que cobran los auxiliares de la justicia, vale decir los abogados y los alguaciles, y en ocasiones algún "regalo" para agilizar un trámite.

Es necesario que el Congreso Nacional se aboque a conocer un proyecto de ley que unifique todas las tasas judiciales en una sola ley y a la vez que actualice las mismas conforme a los niveles de inflación económica de las últimas décadas, tomando en cuenta lo siguiente:

- a) Costos de los equipos y materiales gastables utilizados diariamente por los organismos del Poder Judicial y Registradores de Títulos.
- b) Tipo de caso judicial, es decir si se trata de asuntos civiles y comerciales, penales o de tierras, y el nivel económico promedio de los usuarios de los distintos servicios judiciales, en cada tipo de proceso.
- c) Tasas judiciales actuales en comparación con los gastos por concepto de honorarios de abogados y de alguaciles.

**TASAS JUDICIALES EN MATERIA CIVIL,  
COMERCIAL Y ADMINISTRATIVO**

**CONCEPTO****Ley 196****Ley 67****Ley 91 Ley 2254****Ley 33-91****Total de 1971 de 1974 de 1983 mod.1984 de 1991 Actual**

a) Por cada solicitud escrita de fijación de audiencia.....

1) A nivel de Juzgado de Paz.....	0.50	0.25	0.30	2.00	5.00	8.05
2) A nivel de Juzgado de Primera Instancia...	1.00	0.25	0.30	2.00	5.00	8.55
3) A nivel de Corte de Apelación.....	2.00	0.25	0.30	4.00	5.00	11.55
4) A nivel de Suprema Corte de Justicia.....	2.00	0.25	0.30	12.00	5.00	19.55

b) Por cada instancia o solicitud, incluyendo solicitudes de autos de embargos, oposiciones, fuerza pública y otros, pero excluyendo fijación de audiencias, depositado por ante:

1) Los Juzgados de Paz.....	0.50	0.25	0.30	2.00	5.00	8.05
2) Los Fiscalizadores.....	0.50	0.25	0.30	--	5.00	6.05
3) Los Juzgados de Primera Instancia.....	1.00	0.25	0.30	12.00	5.00	18.55
4) Los Procuradores Fiscales.....	1.00	0.25	0.30	--	5.00	6.55
5) Las Cortes de Apelación.....	2.00	0.25	0.30	12.00	5.00	19.55
6) Los Procuradores Generales de las Cortes de Apelación.....	2.00	0.25	0.30	--	5.00	7.55
7) El Tribunal Superior Administrativo.....	2.00	0.25	0.30	--	5.00	7.55
8) El Procurador General Admi.....	2.00	0.25	0.30	--	5.00	7.55
9) El Tribunal Contencioso Tributario..	--	0.25	0.30	--	5.00	5.55
10) El Procurador General Tributario.....	--	0.25	0.30	--	5.00	5.55
11) La Suprema Corte de Justicia.....	2.00	0.25	0.30	12.00	5.00	19.55
12) El Procurador General de la Rep..	2.00	0.25	0.30	--	5.00	7.55

c) Por cada inventario de depósito de documentos en Secretaría, en cualquier Tribunal.....

-- -- -- -- -- --

d) Por cada conclusión incidental o no principal:



1) En los Juzgados de Paz.....	0.50	0.25	0.75	2.00	3.00	6.50
2) En los Juzgados de Primera Instancia.....	1.00	0.25	1.25	12.00	5.00	19.50
3) En las Cortes de Apelación.....	2.00	0.25	2.50	12.00	10.00	26.75
4) En la Suprema Corte de Justicia.....	2.00	0.25	4.50	12.00	25.00	43.75

e) Por toda conclusión principal o al fondo:

1) En los Juzgados de Paz.....	0.50	0.25	0.75	2.00	5.00	8.50
2) En los Juzgados de Primera Instancia.....	1.00	0.25	1.25	12.00	10.00	24.50
3) En las Cortes de Apelación.....	2.00	0.25	2.50	12.00	15.00	31.75
4) En la Suprema Corte de Justicia.....	2.00	0.25	4.50	12.00	25.00	43.75

f) Por cada escrito ampliatorio de conclusiones al fondo, de réplica o contraréplica:

1) En los Juzgados de Paz.....	0.50	0.25	0.75	2.00	3.00	6.50
2) En los Juzgados de Primera Instancia.....	1.00	0.25	1.25	4.00	5.00	11.50
3) En las Cortes de Apelación.....	2.00	0.25	2.50	4.00	10.00	18.75
4) En la Suprema Corte de Justicia.....	2.00	0.25	4.50	12.00	25.00	43.75

g) Por cada Memorial de Casación que se deposite en la Suprema Corte de Justicia.....

2.00	0.25	4.50	4.00	25.00	35.75
------	------	------	------	-------	-------

h) Por cada copia certificada de sentencia interlocutoria o preparatoria, ordenanza o auto:

1) Por los Juzgados de Paz.....	0.50	0.25	0.75	2.00	20.00	23.50
2) Por los Juzgados de Primera Instancia.....	1.00	0.25	0.75	4.00	30.00	36.00
3) Por las Cortes de Apelación.....	2.00	0.25	0.75	4.00	50.00	57.00
4) Por la Suprema Corte de Justicia.....	2.00	0.25	0.75	8.00	75.00	86.00

i) Por cada copia certificada de sentencia definitiva dictada:

1) Por los Juzgados de Paz.....	0.50	0.25	0.75	2.00	20.00	23.50
2) Por los Juzgados de Primera Instancia.....	1.00	0.25	0.75	8.00	30.00	40.00
3) Por las Cortes de Apelación.....	2.00	0.25	0.75	8.00	50.00	61.00
4) Por la Suprema Corte de Justicia.....	2.00	0.25	0.75	12.00	75.00	90.00

j) Por cada instancia o recurso depositado por ante el Tribunal Contencioso Tributario o por

ante el Tribunal Contencioso Administrativo,  
así como por cada copia certificada de sentencia  
de cualquiera de estos tribunales..... 2.00 0.25 0.30 8.00 -- 10.55

k) Por cada Certificación, a excepción de las  
sentencias certificadas, expedida por:

1) Por los Juzgados de Paz o sus Secretarios.	0.50	0.25	0.30	--	10.00	11.05
2) Por los Juzgados de Primera Instancia o sus Secretarios.....	1.00	0.25	0.30	--	10.00	11.55
3) Por las Cortes de Apelación o sus Secretarios.....	2.00	0.25	0.30	--	10.00	12.55
Actas de Apelación.....	2.00	0.25	0.30	4.00	10.00	16.55
4) Por el Tribunal Superior Administrativo o su Secretario.....	2.00	0.25	0.30	--	10.00	12.55
5) Por el Tribunal Contencioso Tributario o su Secretario.....	--	0.25	0.30	--	10.00	10.55
6) Por la Suprema Corte de Justicia o su Secretario.....	2.00	0.25	0.30	--	10.00	12.55

**OTRAS TASAS**

<b>CONCEPTO</b>	<b>Ley 196</b>	<b>Ley 67</b>	<b>Ley 91</b>	<b>Ley 2254</b>	<b>Ley 33-91</b>
<b>Total</b>	<b>de 1971</b>	<b>de 1974</b>	<b>de 1983</b>	<b>mod.1984</b>	<b>de 1991 Actual</b>
a) Por el registro de cada de alguacil.....	--	0.25	0.30	--	5.00 5.55
Si es un protesto de cheque menor de \$500.00.	--	0.25	0.30	2.00	5.00 7.55
Sies un protesto de cheque mayor de \$500.00.	--	0.25	0.30	4.00	5.00 9.55
b) Por cada instancia depositada en el Control de Alquileres de Casas y Desahucios y en la Co- misión de Apelación.....	--	0.25	--	4.00	10.00 14.25
c) Por cada copia expedida de las Resoluciones del Control de Alquileres de Casas y Desahucios y en la Comisión de Apelación.....	--	0.25	--	--	10.00 10.25

**TASAS JUDICIALES EN MATERIA PENAL  
Y EN MATERIA DE TIERRAS**

<b>CONCEPTO</b>	<b>Ley 196</b>	<b>Ley 67</b>	<b>Ley 91</b>	<b>Ley 2254</b>	<b>Ley 33-91</b>
<b>Total</b>	<b>de 1971</b>	<b>de 1974</b>	<b>de 1983</b>	<b>mod.1984</b>	<b>de 1991 Actual</b>

a) Por las instancias, conclusiones, demandas, petición y otros:

1) Ante los Juzgados de Paz.....	0.50	0.25	0.75	2.00	5.00	8.50
2) Ante los Fiscalizadores.....	0.50	0.25	0.30	_____	5.00	6.05
3) Ante los Juzgados de Primera Instancia.....	1.00	0.25	1.25	4.00	5.00	11.50
4) Ante los Procuradores Fiscales y Juzgados de Instrucción.....	1.00	0.25	0.30	_____	5.00	6.55
5) Ante las Cortes de Apelación.....	2.00	0.25	2.50	4.00	5.00	13.75
6) Ante los Procuradores Generales de las Cortes de Apelación.....	2.00	0.25	0.30	_____	5.00	7.55
7) Ante la Suprema Corte de Justicia.....	2.00	0.25	4.50	4.00	5.00	15.75
8) Ante el Procurador General de la República.....	2.00	0.25	0.30	5.00	7.55	

b) Por los memoriales o escritos ampliatorios, de réplica o contraréplica depositados por ante la Suprema Corte de Justicia.....

2.00	0.25	4.50	2.00	25.00	33.75
------	------	------	------	-------	-------

c) Por las copias certificadas de las sentencias definitivas o autos dictadas:

1) Por los Juzgados de Paz.....	0.50	0.25	0.75	2.00	20.00	23.50
2) Por los Juzgados de Primera Instancia.....	1.00	0.25	0.75	8.00	30.00	40.00
3) Por las Providencias Calificativas o Autos de los Jueces de Instrucción.....	1.00	0.25	0.75	--	20.00	22.00
4) Por las Cortes de Apelación.....	2.00	0.25	0.75	8.00	50.00	61.00
5) Por las decisiones o autos de la Cámara de Calificación.....	2.00	0.25	0.75	--	50.00	53.00
6) Por la Suprema Corte de Justicia.....	2.00	0.25	0.75	12.00	75.00	90.00

d) Por cada instancia en solicitud de Libertad Provisional Bajo Fianza, de la siguiente manera:

1) A nivel de Juzgado de Paz.....	0.50	0.25	0.30	4.00	5.00	10.05
-----------------------------------	------	------	------	------	------	-------

2) A nivel de Juzgado de Primera Instancia...	1.00	0.25	0.30	4.00	10.00	15.55
3) A nivel de Corte de Apelación.....	2.00	0.25	0.30	4.00	15.00	21.55
4) A nivel de Suprema Corte de Justicia.....	2.00	0.25	0.30	4.00	15.00	21.55

e) Por cada Certificación, excepto de sentencias o autos, expedida:

1) Por los Juzgados de Paz o sus Secretarios.	0.50	0.25	0.30	--	10.00	11.05
2) Por los Fiscalizadores.....	0.50	0.25	0.30	--	--	1.05
3) Por los Juzgados de Primera Instancia o sus Secretarios.....	1.00	0.25	0.30	--	10.00	11.55
4) Por los Procuradores Fiscales y Juzgados de Instrucción.....	1.00	0.25	0.30	--	--	1.55
5) Por las Cortes de Apelación o sus Secretarios.....	2.00	0.25	0.30	--	10.00	12.55
6) Por Actas de Apelación.....	2.00	0.25	0.30	4.00	10.00	16.55
7) Por los Procuradores Generales de las Cortes de Apelación.....	2.00	0.25	0.30	--	--	2.55
8) Por la Suprema Corte de Justicia o su Secretario.....	2.00	0.25	0.30	--	10.00	12.55
9) Por el Procurador General de la República.....	2.00	0.25	0.30	--	--	2.55

### CASOS DE TIERRAS

CONCEPTO	Art. 263	Ley 370 de 1974	Ley 67 de 1983	Ley 91 de 2254	Ley 33-91	Ley Actual	Total
----------	----------	-----------------	----------------	----------------	-----------	------------	-------

a) Por cada Certificado de Título Duplicado del Dueño del Terreno originado por el Decreto de Registro.....	4.00	2.00	0.25	—	—	20.00	26.25
b) Por cada Duplicado del Certificado de Título de cualquiera otro titular de derechos en el inmueble originado por el Decreto de Registro..	3.00	2.00	0.25	—	—	20.00	25.25
c) Por la inscripción de cualquier documento hecha de acuerdo con el art.188 de esta Ley....	2.00	2.00	0.25	--	--	10.00	14.25
d) Por cada Duplicado del Certificado de Título							

del Dueño del Terreno o mejoras por causa de venta, traspaso, permuta, sentencia, donación, testamento u otra operación cualquiera traslativa del derecho de propiedad, después del primer registro.....	3.00	2.00	0.25	5.25	--	20.00	30.50
e) Por cada anotación en el original de hipoteca, servidumbre, arrendamiento, privilegio o gravamen de cualquier naturaleza que afecte el terreno o sus mejoras después del primer registro.....	2.00	--	0.25	5.25	--	10.00	17.50
f) Por la anotación de la radiación o cancelación de los gravámenes indicados en el Párrafo anterior.....	2.00	--	0.25	--	--	--	2.25
g) Por cada Duplicado del Certificado de Título en el caso del Párrafo e).....	3.00	2.00	0.25	--	--	20.00	25.25
h) Por la expedición de un nuevo Duplicado de Certificado de Título de acuerdo con el art.204 de esta Ley.....	5.00	2.00	0.25	--	--	20.00	27.25
i) Por la anotación preventiva según el art.208 de esta Ley.....	5.00	--	0.25	--	--	--	5.25
j) Por el registro de cualquier contrato de venta condicional o su cancelación de acuerdo con la Ley 596, o cualquier anotación no prevista en este artículo.....	2.00	2.00	0.25	5.25	--	--	9.50
k) Por todo pedimento hecho al Tribunal Superior de Tierras sobre transferencias, determinación de herederos, subdivisión, refundición, aprobación de estos trabajos, cobro de mensuras, cancelación de Certificados de Títulos, expedición de nuevos Certificados de Títulos, registros, extinción o modificación de derechos	3.00	2.00	0.25	0.30	--	--	5.55

Entendiéndose que esta enumeración no es limitativa, sino que queda incluido todo pedimento elevado en interés de los particulares; quedan-

do sin embargo, eximidos del pago de dicho impuesto las consultas, peticiones de audiencia, de información, solicitud de copias de documentos y los pedimentos que se hagan con motivo de errores en los cuales no han tenido culpa los interesados.

l) Por cada certificación expedida en Secretaría, exceptuando la de la primera copia de las resoluciones que se dicten en virtud de los pedimentos indicados en el párrafo k), para fines de su ejecución..... 1.00 2.00 0.25 0.75 -- -- 4.00

m) Por la expedición de copias de resoluciones o sentencias:

1) Del Tribunal de Tierras de Jurisdicción  
Original..... \_ \_ 0.25 0.75 30.00 -- 31.00  
2) Del Tribunal Superior de Tierras..... -- -- 0.25 0.75 50.00 -- 51.00

n) Por la expedición de copias de documentos, notas taquigráficas o partes de las mismas, etc., tanto en Secretaría como en los Registros de Títulos..... -- -- 0.25 -- -- -- 0.25

ñ) Por conclusiones:

1) Ante el Tribunal de Tierras de  
Jurisdicción Original..... -- 2.00 0.25 1.25 -- -- 3.50  
2) Ante el Tribunal Superior de Tierras... -- 2.00 0.25 2.50 -- -- 4.75

o) Por toda instancia depositada por ante el Abogado del Estado..... 1.00 -- 0.25 0.30 4.00 5.00 10.55

p) Por cualquier otra actuación no prevista en este texto..... 1.00 -- 0.25 -- -- -- 1.25

## **SELLOS ABSURDOS DEL TRIBUNAL CONTENCIOSO**

El artículo 51 de la Ley No.1494, del año de 1947, que crea el Tribunal Superior Administrativo, cuyas funciones todavía hoy son ejercidas por la Cámara de Cuentas, consagra que "todo documento presentado al Tribunal Superior Administrativo por particulares deberá llevar adherido a cada página un sello de Rentas Internas del valor de RD\$0.10 cada uno."

Por su parte, el artículo 182 de la Ley No.11-92 del 15 de mayo de 1992, que aprueba el Código Tributario, establece que "todo documento presentado al Tribunal Contencioso Tributario por particulares deberá llevar adherido a cada página un sello de Rentas Internas del valor de RD\$1.00 cada uno."

Dentro de los documentos que normalmente depositan los particulares en estos tribunales, se citan los Recursos Contenciosos, Recursos de Amparo, Recursos de Retardación y otros de igual importancia que se justifican como medidas de control de legalidad y justicia que deben ejercer los tribunales sobre los órganos y funcionarios de la Administración Pública, a los fines de impedir posibles abusos e ilegalidades en contra de los ciudadanos.

Como puede observarse, los recursos que los particulares depositan por ante estos tribunales implican la apertura de un litigio de carácter judicial entre los particulares y el Estado, el cual debe estar protegido por las garantías que ofrece el debido proceso, el respeto a la igualdad de los litigantes y el libre ejercicio del derecho de defensa.

Sin embargo, talvés por inobservancia del legislador, tanto la Ley No.1494 como el Código Tributario establecieron, a cargo de los particulares, la obligación de comprar y adherir a cada página de todo documento que se deposite por ante estos dos tribunales, un sello de Impuestos Internos, el cual sólo puede ser impreso y vendido por los organismos del Estado, es decir por una de las partes litigantes, vale decir por aquella contra la cual se ejercen los recursos correspondientes.

Desde el punto de vista recaudatorio estos sellos, que pueden ser catalogados como una tasa judicial, resultan absurdos, pues en la actualidad al Estado le cuesta más dinero la impresión de dichos sellos que el monto que se recauda por los mismos.

Pero desde el punto de vista jurídico la situación puede ser peor, pues la falta de disponibilidad de dichos sellos constituye un obstáculo al libre acceso que deben tener los particulares a un tribunal independiente. En la actualidad se han presentando los siguientes inconvenientes:

1) De acuerdo con la ley existen plazos dentro de los cuales los particulares están obligados a depositar sus documentos y recursos por ante estos tribunales. El depósito fuera de estos plazos implica la caducidad del recurso y el rechazo del mismo por extemporáneo.

2) En el presente caso no se trata de cualquier tipo de sellos, sino de sellos especiales que sólo sirven para aplicarse a estos documentos o recursos y que no son sustituibles por sellos similares o por dinero en efectivo.

3) En la actualidad estos sellos no están disponibles ni en el Tribunal Superior Administrativo ni en el Tribunal Contencioso Tributario ni en las distintas Colecturías de Impuestos Internos del país, sino solo en dos Colecturías de Santo Domingo (Los Mameyes y No.6), con sus complicaciones y pérdida de tiempo para los contribuyentes, y a veces es difícil conseguirlos.

4) Ni el Tribunal Superior Administrativo y ni el Tribunal Contencioso Tributario están admitiendo el depósito de documentos o recursos que no tengan adheridos en cada página los indicados sellos de Impuestos Internos.

Como era de esperarse nos encontramos ante una situación legal absurda donde el legislador (Poder Legislativo) no previó consecuencias, donde el gobierno central (Poder Ejecutivo) se ha descuidado por no imprimir a tiempo dichos sellos y ponerlos al alcance del contribuyente, donde los tribunales (Poder Judicial) pretenden sujetarse a una ley absurda y a una situación de hecho incontrolable y donde al fin y al cabo los ciudadanos son los únicos perjudicados de esta situación.

Quizás ante la realidad indicada debe proceder que a los documentos o recursos indicados se les apliquen otros sellos de Impuestos Internos de igual valor o que se deposite en efectivo el valor correspondiente a estos sellos. Sin embargo, esta solución no ha encontrado acogida en dichos Tribunales.

Ahora bien, desde el punto de vista estrictamente jurídico, entendemos que ante una situación como la indicada estos tribunales estarían haciendo una muy mala interpretación y aplicación de la ley, por lo siguiente:

a) Si bien es cierto que la ley dispone la adhesión de sellos a cada página, la falta de adhesión de dichos sellos no puede determinar por sí solo el rechazo o no admisión de dicho recurso o documentos.

b) Es de principio, que "nadie puede estar obligado a lo imposible" y en el presente caso resulta imposible pretender que se apliquen a cada página sellos que no existen o no están disponibles.



c) La interposición de un recurso hecha por una parte litigante (particulares) no puede estar sujeta a la voluntad o condiciones de la otra parte litigante (organismos del Estado), pues tal situación vulnera los siguientes principios constitucionales del debido proceso, tales como: 1) Igualdad de las partes en el litigio; 2) Libre acceso a la justicia; y, 3) Violación del derecho de defensa.

En consecuencia, somos de opinión que estos tribunales deben hacer caso omiso a la exigencia de la ley de adherir un sello a cada página y que la Suprema Corte de Justicia debe ordenar la admisión de cualquier recurso o documento que se deporite sin tener adheridos los indicados sellos, pues definitivamente, cuando haya divergencias entre la Ley y la Justicia, siempre la Justicia debe prevalecer.

## LAS ZONAS FRANCAS

### I.- Historia.

En el año de 1955, sometido el país a la más férrea dictadura de su historia, los gobernantes de entonces celebraron en la capital dominicana la llamada Feria de la Paz y Confraternidad del Mundo Libre, teniendo como escenario a un pueblo esclavizado.

Para la celebración de esta Feria, en la cual el gobierno gastó más de la mitad del Presupuesto General de la Nación en edificaciones, festejos y regalos, se invitó a muchas personas representantes del mundo político y artístico, a las cuales se les brindó los mejores servicios festivos.

Bajo la presunción de que los visitantes extranjeros que acudirían a esta Feria tendrían el deseo de adquirir mercancías extranjeras a buenos precios y como forma de ofrecer un servicio adicional a los invitados, el gobierno de entonces programó establecer tiendas de ventas al detalle que, bajo el sistema de Zonas Francas, operarían dentro de la demarcación territorial donde se llevarían a cabo los festejos.

Fue así como el día 22 de octubre de 1955 se promulgó la Ley No.4315, que creó en el país la institución de las Zonas Francas, estableciéndose, dentro de otras disposiciones, que las mercancías que fuesen introducidas en dichas Zonas estarían exentas del pago de todos los derechos e impuestos de importación y exportación.

Aunque esta Ley No.4315 tuvo su origen y motivación en la celebración de la Feria de la Paz y Confraternidad del Mundo Libre, y por tanto en la necesidad de crear el régimen de las Zonas Francas para las tiendas y comercios de ventas al detalle a los turistas, o sea las Zonas Francas Comerciales, la misma no se limitó al establecimiento específico de este tipo de Zonas Francas, sino que presentó a su vez un ténue carácter general, abarcando también las actividades industriales.

En efecto, en su artículo 5 dicha Ley No.4315 consagra que todo tipo de productos extranjeros introducidos en una Zona Franca, podrán ser almacenados, exhibidos, vendidos, fraccionados, reenvasados, armados, separados, empacados, limpiados, mezclados con otros productos nacionales o extranjeros, o ser manufacturados y exportados al extranjero, o introducidos a la República después de haberse pagados los derechos aplicables y cumpliendo con las otras leyes y regulaciones sobre importación, aspectos éstos que abarcan tanto las actividades comerciales de ventas al público, como los procesos de manufactura y transformación de mercaderías en parques industriales delimitados.

De igual modo, en su artículo 4 esta Ley No.4315 señala que las Zonas Francas podrán ser establecidas en o fuera de un puerto de entrada, dentro o cerca de los terrenos de la Feria de la Paz y Confraternidad del Mundo Libre o en cualquier otra localidad de la República.

Pero es con el Decreto No.1864, de fecha 29 de Junio de 1956, que regula el funcionamiento de las Zonas Francas, cuando en realidad se hace una distinción más marcada entre las Zonas Francas Comerciales y las Zonas Francas Industriales, al consagrarse en el artículo 2 de este Decreto, que las ventas al detalle de las Zonas Francas sólo serían permitidas en la Feria de la Paz y Confraternidad del Mundo Libre y que las Zonas Francas Industriales no podrían establecerse en el área de demarcación de esta Feria.

Sin embargo, si bien es cierto que en el país la legislación de las Zonas Francas data del año 1955, no menos cierto es que el auge de las mismas no empieza sino casi veinte años después.

En efecto, debido al desequilibrio económico y político del cuatrenio que siguió al año de 1955 y a la carencia de una legislación adecuada que regulara de manera clara y precisa el régimen de las Zonas Francas, principalmente en los aspectos de delimitación geográfica, incentivos fiscales y el funcionamiento de las mismas, el crecimiento de las Zonas Francas fue casi nulo, hasta el punto de que en el año de 1959, mediante Ley No.5216, motivada en esencia por razones políticas y de seguridad, se prohibió la importación de mercancías con destino a las Zonas Francas, prohibición ésta que se mantuvo hasta el año de 1961, cuando mediante Ley No.5762 se derogó la Ley No.5216 de 1959 y se permitió nuevamente la libre importación de artículos destinados a las mismas.

Es en fecha 4 de Junio de 1963, cuando realmente se hace un intento para desarrollar las Zonas Francas en el país, mediante la Ley No.38 que crea y regula el funcionamiento de una Zona Franca Comercial e Industrial en la provincia de Puerto Plata. No obstante, debido esencialmente a los problemas políticos y económicos que seguían afectando el país, esta Zona Franca no pasó de ser una simple disposición legal y por ende su instalación nunca llegó a materializarse.

En razón del deterioro económico y político de la nación en el período comprendido entre los años de 1963 a 1968, unidos igualmente a la carencia de leyes nuevas que incentivarán en forma adecuada la inversión privada, sólo hubo en este período un tímido crecimiento industrial.

Afianzado en el poder en el año de 1968 un gobierno que inspiraba a los inversionistas locales y extranjeros ciertas garantías de seguridad, se promulga el 23 de abril de ese año la Ley No.299, de Incentivo y Protección Industrial, sentándose de esta forma las bases legales de lo que constituiría posteriormente el despertar del crecimiento industrial del país.

Esta Ley No.299 de 1968, hoy derogada y sustituida por la Ley No.8-90, del 15 de enero de 1990, dividía la inversión industrial en tres tipos de categorías, consagrando la Clasificación "A" para aquellas empresas que, estableciéndose en las Zonas Francas Industriales del país, destinaban en principio la totalidad de su producción al mercado externo, concediéndosele a los inversionistas diferentes beneficios tributarios, tales como el no pago de impuestos de importación, exportación, impuesto sobre la renta, patentes y otros.

Es en ese año de 1968 cuando se crean las bases legales para la instalación de las primeras Zonas Francas Industriales del país, ubicadas en las provincias de San Pedro de Macorís y La Romana, las cuales empiezan sus operaciones en el año de 1971. Desde ese entonces y hasta la fecha, en el país existen funcionando diversas Zonas Francas Comerciales e Industriales, estas últimas también conocidas como Zonas Francas de Exportación.

## **II.- Las Zonas Francas Comerciales.**

No toda empresa puede instalarse y ejercer sus operaciones en una Zona Franca, sino únicamente aquellas que, previo cumplimiento de los procedimientos, requisitos y condiciones legales, van a desarrollar una o varias de las actividades permitidas por la legislación.

La ley, tanto para las Zonas Francas Comerciales como para las Zonas Francas Industriales, ha definido la clase de actividad empresarial que se puede ejercer en cada una de ellas, y ha previsto, de manera precisa y determinante, la prohibición de realizar ciertas operaciones dentro de su demarcación.

Las Zonas Francas Comerciales o Puerto Libre, como también se les llama, se encuentran regidas por la Ley No.4315, de fecha 22 de octubre de 1955 y tienen dos objetivos esenciales: 1) Servir de almacén o depósito de mercancías extranjeras para su posterior reexportación o introducción al territorio aduanero nacional, previo pago de los derechos e impuestos correspondientes; y, 2) Ofrecer a los turistas mercancías extranjeras a buenos precios, las cuales pueden adquirir libres de todo impuesto, a condición de que sean inmediatamente exportadas.

Aún cuando la actividad de depósito y almacén de mercaderías extranjeras en el país para su posterior reexportación ha sido contemplada en el artículo 5 de la Ley No.4315 de 1955, este tipo de actividad no ha tenido el gran auge que debió tener, debido principalmente a la falta de conocimiento de esta legislación, la carencia de instalaciones adecuadas y a que los inversionistas extranjeros han preferido seguir utilizando la tradicional Zona Libre de Colón, en la República de Panamá, aprovechando el famoso canal y su situación geográfica.

Contrario ha ocurrido, sin embargo, con las tiendas de ventas al detalle a los turistas, cuyos locales comerciales son codiciados por los inversionistas y que están situados en los aeropuertos internacionales del país.

De conformidad con el artículo 5 de la Ley No.4315 de 1955, "toda clase de productos extranjeros, excepto los prohibidos por la Ley, así como los metales preciosos, introducidos en una Zona Franca, podrán ser almacenados, exhibidos, vendidos, fraccionados, reenvasados, armados, separados, empacados, limpiados, mezclados con otros productos nacionales o extranjeros, o ser manufacturados y exportados al extranjero, o introducidos a la República después de haberse pagado los derechos aplicables y cumplido con las otras leyes y regulaciones sobre la importación."

De lo anterior se desprende que las empresas que pueden establecerse en una de las Zonas Francas Comerciales del país, son aquellas cuya actividad sería la de realizar cualquiera de las operaciones señaladas en este artículo 5 de la Ley No.4315 de 1955, antes transcrito, a excepción de la manufactura y transformación de las mercancías, actividades éstas que sólo podrán efectuarse en las áreas destinadas a las Zonas Francas Industriales.

Las tiendas de Zonas Francas Comerciales únicamente pueden vender sus mercancías a los turistas o viajeros, sean nacionales o extranjeros, debiendo entregar los productos vendidos a bordo de las naves de transportes de pasajeros o en determinadas áreas de los puertos de embarques, estando prohibida la venta de mercancías dentro del territorio aduanero nacional.

Los propietarios de empresas de Zonas Francas Comerciales se encuentran exentos del pago de los impuestos sobre importación de mercancías y el ITBIS, bajo la condición de que no introduzcan sus mercancías al territorio aduanero dominicano, caso en el cual sí estarían sujetos al pago de dichos impuestos. A su vez, las empresas instaladas en Zonas Francas Comerciales no se encuentran exentas del pago del Impuesto sobre la Renta, y en consecuencia deben presentar sus declaraciones juradas de impuestos y sus pagos de rentas, igual a cualquier otro contribuyente.

En efecto, expresa el artículo 2 de la Ley No.4315, de fecha 22 de Octubre de 1955, que las mercancías que se introduzcan en las Zonas Francas estarán exentas del pago de derechos e impuestos de importación y exportación sobre las mismas, lo cual es posteriormente reiterado por el artículo 3 del Decreto No.1864, del 29 de Junio de 1956, que regula el funcionamiento de las Zonas Francas.

El artículo 3 del Decreto No.1517, de fecha 19 de Febrero de 1956, que crea la llamada Zona Franca de la Feria de la Paz y Confraternidad del Mundo Libre, hoy Centro de los Héroes de Constanza, Maimón y Estero Hondo, consagra que "las mercancías extranjeras destinadas a ser expuestas en la Feria por expositores o a ser vendidas en los establecimientos detallistas especiales dentro de la Zona Franca creada por este Decreto, cuando sean declaradas o

consignadas a dicha Zona Franca o cuando entren a la misma, estarán exentas del pago de derechos, impuestos y otras cargas fiscales, ya sean nacionales, municipales o de cualquier otra clase, con excepción del pago de almacenamiento y otros servicios".

Una errónea lectura de este artículo 3 del Decreto No.1517, podría conllevar a la equívoca idea de que las empresas instaladas en esta Zona Franca Comercial están exentas del pago de derechos, impuestos y otras cargas fiscales, lo cual podría conllevar a decir que las mismas están exentas del pago del Impuesto sobre la Renta, lo cual es falso.

En efecto, partiendo del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, que pregona que sólo mediante Ley se pueden establecer tributos y conceder exenciones, y del hecho de que la Ley No.4315 de 1955 sólo otorga exenciones sobre la importación y exportación de mercancías, resulta obvio que el Decreto No.1517 de 1956, cuya función es de reglamentar y no de legislar, no podría legalmente ampliar los alcances de la Ley No.4315 de 1955 y otorgar exenciones fiscales distintas a las contempladas por ésta, con lo cual hay que afirmar que las exenciones a que hace alusión el artículo 3 del Decreto No.1517 de 1956, son únicamente las de importación y exportación de mercancías, estando sujetas las empresas instaladas en estas Zonas Francas Comerciales, al pago de los demás tributos nacionales o municipales.

Cabe señalar, igualmente, que las demás Zonas Francas Comerciales del país se encuentran regidas por la Ley No.4315 de 1955, y que por ende, lo mismo que las empresas instaladas en la Zona Franca Comercial de la Feria, todas las empresas establecidas en cualquier otra Zona Franca Comercial, se encuentran favorecidas únicamente con exenciones a la importación y exportación de mercancías.

Pero, además de que las empresas de Zonas Francas Comerciales deben cumplir con todos los impuestos y derechos nacionales y municipales, como lo haría cualquier otra persona física o moral, a excepción de los que se refieren a la importación y exportación de mercancías, las empresas de Zonas Francas Comerciales están sujetas al pago de un cinco por ciento (5%) del producto de sus ventas brutas en favor del Ayuntamiento del Distrito Nacional (si la empresa está ubicada en el Centro de los Héroes de Constanza, Maimón y Estero Hondo) o en favor del Departamento Aeroportuario (si está situada en un aeropuerto internacional) y de otro cinco por ciento (5%) de sus ventas brutas en favor de la Dirección General de Aduanas.

Por su parte, los adquirientes de mercancías de Zonas Francas Comerciales se encuentran exentos del pago de los impuestos de exportación y consumo (ITBIS). Sin embargo, si dichos productos son luego introducidos al país, deberán pagar los impuestos arancelarios de importación y el ITBIS, excepto si son introducidos bajo el sistema de equipaje acompañado.

### **III.- Las Zonas Francas Industriales.**

También conocidas como Zonas Francas de Exportación, las Zonas Francas Industriales se encuentran regidas por la Ley No.8-90 del año de 1990, la cual tiene como objetivo fomentar el establecimiento de las zonas francas nuevas y el crecimiento de las existentes.

En las zonas francas de exportación se permite la instalación de empresas que destinen su producción o servicios hacia el mercado externo. No obstante, el artículo 17 de la Ley 8-90 permite, en determinados casos, que las empresas de zonas francas puedan exportar al territorio aduanero dominicano bienes y/o servicios de su producción, previo pago del 100% de los impuestos de importación.

#### **A.- Aspectos Generales.**

1) Zona Franca: Es un área geográfica del país, sometida a controles aduaneros y fiscales especiales, en la cual se permite la instalación de empresas que destinen su producción o servicios hacia el mercado externo. Las Zonas Francas son áreas delimitadas por verjas o vallas infranqueables, vigiladas y controladas por la Dirección General de Aduanas. Pueden ser de tres tipos distintos:

a) Industriales o de Servicios: Pueden instalarse en cualquier parte del territorio nacional, para dedicarse a la manufactura de bienes y prestación de servicios.

b) De Carácter Fronterizo: Deben ubicarse a una distancia no menor de 3 Km. y mayor de 25 Km. de la línea fronteriza que separa Haití de República Dominicana. A estas zonas francas se les otorgan incentivos adicionales, tales como alquiler de naves industriales, mayores cuotas de exportación, préstamos blandos, etc.

c) Zonas Francas Especiales: Son aquellas que en razón del proceso de producción requieren del aprovechamiento de recursos inmóviles cuya transformación se dificultaría si la empresa no se establece próximo a su fuente natural.

2) Operadora de Zona Franca: Es la persona a la que se le ha otorgado, por Decreto del Poder Ejecutivo, el permiso de operación de una zona franca, y cuya actividad principal consiste en adquirir y/o arrendar terrenos, desarrollar su infraestructura, vender o alquilar edificaciones y facilidades a las empresas establecidas o por establecerse, y hacer actividades de promoción y mercadeo para atraer empresas nacionales o extranjeras. Es la promotora del proyecto donde se instalarán las empresas de zonas francas. La Operadora puede ser una entidad pública o privada, nacional o extranjera.

3) Empresa de Zona Franca: Es la persona física o moral a quien se le ha otorgado un permiso para instalarse en una zona franca y que destina su producción y/o servicios a la exportación. La función esencial de la empresa consiste en la producción de artículos

industriales, mediante la transformación de materias primas nacionales o extranjeras o de productos semieleborados, o la producción de servicios, para ser destinados principalmente al mercado extranjero mediante su exportación.

Estas empresas pueden introducir, almacenar, empacar, reciclar, exhibir, desempacar, manufacturar, montar, ensamblar, refinar, procesar, operar y manipular toda clase de productos, mercaderías y equipos, proporcionar servicios de diseños, diagramación, telemarketing, telecomunicaciones, impresión, digitación, traducción, computación y cualquier otro servicio similar.

Las empresas de zonas francas pueden exportar hasta un 20% de su producción al mercado dominicano, cuando se trate de productos que ya están siendo fabricados dentro del territorio aduanero dominicano, previo pago del 100% de los impuestos de importación. Sin embargo, estas empresas pueden exportar hacia el territorio dominicano, previo pago del 100% de los impuestos de importación, hasta el 100% de su producción, cuando se cumpla una cualquiera de las siguientes condiciones: 1) Que el tipo de producto que se manufacture en la zona franca, no se manufacture dentro del territorio aduanero dominicano; o, 2) Que el producto que se manufacture en la zona franca, tenga materia prima nacional en por lo menos un 25% del total.

4) Inversionista de Zona Franca: Es la persona física o moral que invierte en el capital, financiamiento o títulos y valores de una operadora y/o una empresa de zona franca.

### **B.- Exenciones Tributarias.**

De conformidad con el artículo 24 de la Ley 8-90, las Operadoras de Zonas Francas y las Empresas establecidas dentro de ellas, estarán exentas del 100% de los siguientes impuestos:

- a) Del pago del Impuesto sobre la Renta, referente a las compañías por acciones.

Por su parte, los dividendos que reciban los accionistas de una Operadora o Empresa de Zona Franca, están sujetos a la retención contemplada en el artículo 308 del Código Tributario (25%), caso en el cual el impuesto retenido se transforma en un crédito fiscal para la Operadora o Empresa que retiene, pudiendo aplicarse el párrafo VI de dicho artículo 308, que establece que si una persona moral que goza de exención de este impuesto paga dividendos a un accionista, por no poder utilizar el crédito de la retención efectuada, tiene la opción de transferir el indicado crédito al propio accionista al cual se le efectuó la retención o a terceros, en ambos casos con la aprobación escrita, previa, de la Administración Tributaria.



Entendemos que esta situación debe corregirse, pues lo correcto es que tanto las utilidades de las empresas de zonas francas como los dividendos que éstas distribuyan, estén exentos del pago del impuesto sobre la renta.

A su vez, es preciso señalar que si bien la Operadora o empresa de Zona Franca goza de exención del pago del Impuesto sobre la Renta, legalmente tiene el deber de presentar su declaración jurada de rentas y que sus funcionarios y empleados no disfrutan de esta exención, estando incluso la empresa sujeta al pago del impuesto sobre retribuciones complementarias consignado en el artículo 318 del Código Tributario, por los pagos hechos a sus empleados en dinero, vivienda, vehículos, etc.

b) Del pago de impuestos sobre la construcción, los contratos de préstamos y sobre el registro y traspaso de bienes inmuebles a partir de la constitución de la Operadora de Zona Franca.

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

d) Del pago de los impuestos municipales que puedan afectar estas actividades.

e) De todos los impuestos de importación.

f) De todos los impuestos de exportación, excepto cuando los bienes se exporten al territorio dominicano, caso en el cual debe pagarse el 100% de los impuestos de importación.

g) De impuestos de patentes, sobre activos o patrimonio, así como del Impuesto a las Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS).

h) De los derechos consulares para toda importación destinada a la Operadora o Empresa de Zona Franca.

i) Del pago de impuestos de importación de equipos y utensilios para instalar y operar comedores económicos, servicios de salud, guardería infantil, equipos de transportes de carga o recogida de basura y minibuses para el transporte de los empleados.