



UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA – UNIBE

ESCUELA DE GRADUADOS

“La seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de los incentivos tributarios en el sector turismo.”

Sustentante

Katia Lucía Ríos Goico
Matrícula 20-0812

**Proyecto Final para optar por el título De
Máster en Asesoría Fiscal y Derecho Tributario**

Asesor Metodológico

Lic. Oscar Valdez, M. A.

Los conceptos expuestos en el presente trabajo son de la exclusiva responsabilidad del/la (los) sustentante(s) del mismo.

Santo Domingo, D.N
República Dominicana
agosto 2021

INDICE

TEMA	IV
JUSTIFICACION	IV
1. Delimitación temporal.	VII
2. Delimitación espacial.	VII
3. Delimitación sustantiva.....	VII
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	VIII
INTERROGANTES CLAVES	X
MARCO TEÓRICO	XI
1. Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema	XI
2. Desarrollos teóricos atinentes al tema.....	XI
3. Definición de términos básicos.....	XIV
OBJETIVOS	XVII
1. Objetivo General.	XVII
2. Objetivos Específicos.	XVII
METODOLOGÍA	XVIII
1. Tipo de Investigación	XVIII
2. Métodos.....	XVIII
INTRODUCCION	XX
Capítulo I: Incentivos Tributarios, Desarrollo Económico y Principio De Seguridad Jurídica	1
1.1 Exenciones Fiscales como forma de incentivar el desarrollo económico..	1
1.2 Concepto de Seguridad Jurídica y su aplicación en la Administración Pública	7
1.3 Principios y Garantías constitucionales en los procedimientos tributarios.	13
Capítulo II: Interpretación de los textos jurídicos tributarios	21
2.1 Interpretación de la ley en el Derecho Tributario	21
2.2 Limites constitucionales a la facultad discrecional de la autoridad tributaria.	26

Capítulo III: Incentivos Tributarios. Consideraciones sobre su justificación y administración.	32
3.1 Incentivos Tributarios en el Gasto Tributario Nacional.	32
3.2 Ley sobre Fomento al Desarrollo Turístico. Antecedentes y Generalidades.	35
3.3 Aspectos Prácticos en la aplicación e interpretación de los Incentivos Tributarios de la Ley No. 158-01 por la Administración.	42
3.4 Reforma Fiscal.	53
CONCLUSIONES.	XXIII
RECOMENDACIONES.	XXVI
BIBLIOGRAFÍA.	XXVII

TEMA.

El tema elegido para la investigación del trabajo final de esta maestría de derecho tributario y asesoría fiscal es: “La seguridad jurídica en la interpretación y aplicación de los incentivos tributarios en el sector turismo.”

JUSTIFICACION.

Los incentivos tributarios se han utilizado como una alternativa para impulsar la inversión extranjera directa, por lo que tienen un efecto positivo en el desarrollo económico y social del país. Un inversionista extranjero siempre considerará el clima de inversión, y las posibilidades de crecimiento económico antes de tomar una decisión de invertir.

La seguridad jurídica es sin lugar a duda un elemento importante para los inversionistas extranjeros, aún cuando le sean otorgados ciertos beneficios fiscales que los motive a realizar una inversión. De la misma forma, evalúan la transparencia en el sistema legal y tributario, así como la aplicación e interpretación adecuada de los incentivos que les asegura certeza y seguridad en sus inversiones.

Aún cuando los incentivos tributarios pueden atraer nuevas inversiones, no está muy claro, si el país se beneficia o no de las mismas. Esta reflexión nos lleva a pensar que las leyes de incentivo vigentes deben ser analizadas y revisadas, pero esta revisión debe hacerse respetando los principios constitucionales que rigen nuestro derecho tributario.

La Ley No. 1-12 sobre Estrategia Nacional de Desarrollo 2030 establece la obligación del Estado de llevar a cabo una reforma fiscal, donde se incluya en un solo Título del Código Tributario los regímenes de incentivos y asegurar una política pública coherente. Entendemos que sería el momento perfecto para velar por la claridad del marco regulatorio de los incentivos, cuya aplicación ha generado ciertos desacuerdos a la administración y los contribuyentes en el proceso de interpretación de los procesos tributarios especialmente en el sector turismo.

En la medida que se logren normativas mas claras y bien redactadas, tendremos como resultado una correcta interpretación y aplicación de las leyes que

asegure soluciones justas y equitativas en cumplimiento a los principios tributarios que garantiza la seguridad jurídica de los contribuyentes.

DELIMITACION DEL TEMA.

1. Delimitación temporal.

Este trabajo se enfocará primordialmente en la aplicación de ciertas normativas tributarias y su interpretación en los últimos veinte (20) años, período durante el cual se han aprobado y modificado leyes que crean exenciones y regímenes impositivos especiales o concesiones con la finalidad de favorecer determinados sectores o incentivar ciertas áreas de la economía, enfocándonos en el sector turismo.

2. Delimitación espacial.

Al tratarse de disposiciones de aplicación local, se examinarán los procedimientos tributarios particulares manejados por las autoridades tributarias de la República Dominicana.

3. Delimitación sustantiva.

(i) Artículos 110 y 244 de la Constitución de la República Dominicana relativos a las exenciones fiscales.

(ii) Artículo 3 numeral 8 de la Ley No. 107-13, sobre los Derechos de las Personas en sus relaciones con la Administración y de Procedimiento Administrativo.

Artículos 3, 4 y 7 de la Ley 158-01 de fomento al desarrollo turístico para los polos de escaso desarrollo y nuevos polos en provincias y localidades de gran potencialidad de fecha 9 de octubre del año 2001 y sus modificaciones.

Artículo 36 de la Ley No. 1-12 sobre Estrategia Nacional de Desarrollo 2030

(iii) Artículo 13, párrafo III del Decreto No. 372-14 que aprueba el reglamento de aplicación de la Ley No. 158-01.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

En cumplimiento a las disposiciones de la Ley No. 1-12 sobre Estrategia Nacional de Desarrollo 2030 (END 2030) es inminente la consideración y aprobación de una reforma fiscal, y en un momento donde igualmente el Gobierno está pugnando en combatir la corrupción y penalizar a aquellos que se han beneficiado de su posición en el sector público o privado, prevalece además la necesidad de revisar las leyes que crean exenciones fiscales a favor de determinados sectores de la economía y evitar decisiones arbitrarias como consecuencia del poder discrecional de la administración.

En ese proceso apremiante de revisión de las exenciones fiscales, los legisladores deben salvaguardar la Constitución Dominicana especialmente las disposiciones del artículo 244 que dispone el derecho a beneficiarse de la concesión o contrato por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato hacia las que convenga atraer inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía o de interés social.

Del mismo modo, se deben preservar los tres pilares jurídicos fundamentales en materia de aplicación de beneficios fiscales: la justicia tributaria y sus vertientes de seguridad, certeza jurídica y legalidad. En estos cimientos se basa el sistema tributario de cualquier país, pero también la aplicación de exenciones fiscales.

No obstante, estos principios del ordenamiento tributario se desprenden de los preceptos constitucionales, en este trabajo de investigación no pretendemos hacer un estudio constitucional de sus características particulares, sino más bien enfocarnos en los problemas de interpretación de las normas tributarias en la aplicación de beneficios fiscales por parte de las autoridades tributarias en el sector turismo, especialmente cuando esa interpretación resulta de un criterio discrecional.

Mientras el proceso se materializa, las autoridades tributarias deben reconocer y aplicar los beneficios fiscales otorgados sin cuestionar o realizar una interpretación

distinta sobre un mismo texto de ley, con la aplicación de reglas justas y equitativas entre contribuyentes del mismo sector.

INTERROGANTES CLAVES. -

1. ¿Porque es importante proteger la seguridad jurídica de todo ciudadano para el desarrollo de un Estado?
2. ¿Cuáles son los fundamentos de los incentivos fiscales en la República Dominicana?
3. ¿Cuál es la estadística con respecto a la creación de nuevas leyes que crean incentivos fiscales en la República Dominicana?
4. ¿Cuál es la obligación de la administración en sus actuaciones e interpretación de los textos legales que crean incentivos?
5. ¿En cuales circunstancias las exenciones fiscales pueden crear competencia desleal o desigualdades entre personas del mismo sector?
6. ¿Qué porcentaje del gasto tributario corresponde a las exenciones fiscales?
7. ¿Qué importancia han tenido las leyes de incentivos fiscales para el desarrollo del sector turístico en la República Dominicana?
8. ¿Cómo se evalúa la aplicación de las leyes de incentivo fiscales en el sector turismo con respecto a otros países de la región?

MARCO TEÓRICO.

1. Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema

- Madariaga Gutiérrez, Mónica: *Seguridad Jurídica y Administración Pública en el siglo XXI*. Segunda edición actualizada. Editorial Jurídica de Chile
- García Novoa, César: *Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*. Derecho y Sociedad, 2006. Derecho Tributario y Política Fiscal.
- Pellerano & Herrera: *Principios de Seguridad Jurídica y de Legalidad en Materia Tributaria*. Publicado en fecha 08-03-2013.
 - Bidó Reyes, Juan Carlos: *Incidencias de los principios constitucionales en las normas tributarias emitidas en la República Dominicana período 2010-2016*. Trabajo universitario, 2018.

2. Desarrollos teóricos atinentes al tema

Es menester para los fines de este trabajo, desarrollar la noción de que la seguridad jurídica no solo es un hecho, sino que tiene un valor, por lo que para que haya seguridad, debe igualmente existir reglas generales, claras, estables, de posible cumplimiento, irretroactivas, no contradictorias, y aplicadas por los funcionarios de la administración tributaria de manera coherente y uniformes. Con este objetivo, entendemos relevantes los trabajos de los siguientes autores:

- Vives, Fernando: *Seguridad jurídica y desarrollo económico*. Fundación de Estudios Financieros No. 50, España: Crecer en la nueva economía global.
- Dioses Pérez, J. A. (2019). La Facultad Discrecional de la Administración Tributaria y la Seguridad Jurídica como garantía para los contribuyentes en el período 2012 a 2017. *Trabajo de Investigación*. Lima, Perú: Universidad Privada del Norte.

Algunos autores señalan que la historia del derecho moderno puede ser vista precisamente como la historia de la evolución de los instrumentos tendentes a proporcionar o incrementar esa certeza de seguridad jurídica.

Del mismo modo, la interpretación de los textos tributarios desempeña un papel importante en el análisis y aplicación de los procesos tributarios para una situación particular, pudiendo resultar incluso en una nueva decisión acerca del alcance de las normas respectivas. Para investigar la importancia de la interpretación por parte de los funcionarios serán revisados los siguientes trabajos:

- Morón Urbina, Juan Carlos: *La revocación de actos administrativos, interés público y seguridad jurídica*. Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Peralta, C. E. (Septiembre de 2015). *Tributación y Derechos Fundamentales. Los Principios Constitucionales como Límite al Poder Tributario. Reflexiones a partir de los Ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica*. *Revista de Ciencias Jurídicas No. 138*, págs. 89-134.
- Nava Rodríguez, M. A. (Mayo-Agosto 2021). *La interpretación de las disposiciones fiscales o tributarias a través de sus métodos*. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 241-263.

Es igualmente necesario examinar la facultad discrecional de la administración tributaria y la necesidad de ser regulada no solo en cuanto a sus alcances sino también con respecto a sus efectos. Si bien es cierto estas facultades discrecionales son herramientas necesarias para que la administración tributaria pueda realizar su función de recaudación, no es menos cierto que las mismas se han ido acentuando, por lo que debe existir con regulaciones legales y sometidas al cumplimiento del principio de seguridad jurídica.

- Villegas Lévano, César M.: *Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria*.

- Ross Bravo, J. (2012). *Interpretación e integración de la ley tributaria. Derecho Tributario Sustantivo* (Vol. I). Santo Domingo, República Dominicana
- Obregón Sevillano, T. (s.f.). *La interpretación e integración de la norma tributaria. Advocatus*, págs. 361-375.
- Egas Reyes, P. (2004). *La interpretación en materia tributaria. Foro Revista de Derecho No. 3*, págs. 127-173.

En nuestro ordenamiento jurídico, debemos referirnos a la Ley No. 107 -13 sobre los Derechos de las personas en sus relaciones con la administración y de procedimiento administrativo, la cual tiene como objeto principal regular los derechos y deberes en la relación entre las personas y la administración, y los principios que sustentan esta relación tan desigual. Entre estos principios se encuentra el principio de seguridad jurídica, previsibilidad y certeza normativa, por el cual la administración debe someterse a la normativa vigente sin que pueda variar las reglas jurídicas y criterios administrativos.

Aunque el análisis de esta ley no es el objeto de este trabajo, será estudiado el principio de seguridad jurídica, en tanto es uno de los elementos fundamentales para el desarrollo de la sociedad y el Estado.

- Freund Mena, Sigmund: *Ley No. 107-13 (comentada y anotada) sobre los Derechos de las personas en sus relaciones con la administración y de procedimiento administrativo*. Santo Domingo de Guzmán, 2016.

La potestad tributaria reconoce al Estado la autoridad para crear, modificar o suprimir tributos, así como beneficios fiscales o concesiones, con el objetivo de favorecer determinados sectores. Sin embargo, para la aplicación de estos tributos o su dispensa, deben crearse mecanismos y parámetros fieles a los principios del derecho tributario, a la realidad socioeconómica del país, y a la conveniencia de su existencia. Para una apropiada comprensión de los procesos tributarios con relación a la aplicación de exenciones fiscales, estudiaremos los trabajos de autores

dominicanos, extranjeros y trabajos realizados por estudiantes de grado o postgrado, tales como:

- Barnichta Geara, Edgar: *Derecho Tributario Sustantivo y Administrativo*. Tomo I, Santo Domingo, República Dominicana, 1ra. edición, 2011.
- Rodríguez, Cristóbal: *Constitución, seguridad jurídica e inversión extranjera*. Diario Libre, 2/03/2019.
- Jiménez, Félix: *Fiscalidad y Turismo en la República Dominicana. Notas sobre la industria turística dominicana*. Vol. 2 – No. 1. 2009.
- Valdez Albizu, H. (1 de junio de 2021). *La economía dominicana frente al Covid-19: Retos y perspectivas*. Obtenido de [bancentral.gov.do: https://www.bancentral.gov.do/a/d/4863-la-economia-dominicana-frente-al-covid19-retos-y-perspectivas](https://www.bancentral.gov.do/a/d/4863-la-economia-dominicana-frente-al-covid19-retos-y-perspectivas)
- Amendola, Alexandra. Boccia, Marinella. Mele, Gianluca. Sensini, Luca: *Fiscal Incentives and Firm Performance. Evidence from the Dominican Republic*. Policy Research Working Paper. World Bank Group. March 2018.

3. Definición de términos básicos

Seguridad Jurídica se define como “la certeza respecto del contenido de las normas jurídicas vigentes y respecto el hecho de que las normas jurídicas vigentes son aplicadas de acuerdo con su contenido.”

Previsibilidad, con este término se hace referencia a la cualidad de aquello cuyo acontecimiento puede ser conocido o conjeturado por medio de algunos indicios. Para que xis

Interpretación Jurídica, esta expresión abarca a su vez varios conceptos que se conectan entre sí, tales como comprensión, aplicación, tradición, contexto y coherencia. Las normas jurídicas no se aplican por sí mismas siempre es necesaria una decisión interpretativa para la aplicabilidad de un determinado texto de ley.

Administración Tributaria está conformada por la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas, bajo la tutela y supervigilancia del Ministerio de Hacienda.

Facultad discrecional en el contexto de este trabajo se entiende como la libertad que tiene la administración tributaria para decidir las acciones que debe ejecutar aún cuando las circunstancias no estén reguladas por ninguna disposición legal, pero siempre su actuación o decisión deben apreciar los criterios objetivos y generales sobre los que se ha basado el legislador.

Exención o Beneficio Fiscal consiste en una situación jurídica en cuya virtud el hecho generador resulta afectado al dispensarse el pago del tributo por disposición de una norma especial.

Industria Turística: Incluye las empresas que ofertan bienes y/o servicios directamente a los turistas, así como aquellas que ofertan bienes y/o servicios a estas, como también los servicios estatales de apoyo como migración y seguridad aeroportuaria y las asociaciones y gremios relacionados al turismo.

Inversión extranjera son los aportes provenientes del exterior, propiedad de personas físicas o morales extranjeras o de personas físicas nacionales residentes en el exterior al capital de una empresa que opera en el territorio nacional.

Gasto Tributario es aquella recaudación que el fisco deja de percibir en virtud de la aplicación de concesiones o regímenes impositivos especiales, y constituye una de las herramientas de que disponen los gobiernos para ejecutar sus políticas públicas. Su finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores o actividades de la economía.

Ley No. 1-12 sobre Estrategia Nacional de Desarrollo 2030 mediante la cual el Gobierno se comprometió a llevar a cabo un pacto fiscal que, entre otras medidas, integrara en un solo título del Código Tributario los regímenes de incentivos, a los fines de establecer una política pública coherente y sostenible de incentivos y fomento a las actividades productivas.

OBJETIVOS

1. Objetivo General.

Valorar la importancia del principio de seguridad jurídica en la interpretación de las disposiciones tributarias y en la aplicación de los procesos tributarios con respecto a leyes que crean incentivos fiscales en el sector turismo.

2. Objetivos Específicos.

- a. Desarrollar el concepto del principio de seguridad jurídica y legalidad.
- b. Apreciar la interpretación de los textos tributarios y su importancia en el análisis y aplicación de los procesos tributarios.
- c. Examinar la facultad discrecional de la administración tributaria y la necesidad de regular sus alcances y sus efectos.
- d. Valorar los fundamentos de los incentivos fiscales en la República Dominicana especialmente en el sector turismo.

METODOLOGÍA.

1. Tipo de Investigación

Este trabajo de investigación tiene un enfoque cualitativo en tanto que utilizaremos un proceso inductivo de búsqueda de fundamentos y referencias para luego organizar nuestras perspectivas y conclusiones.

Según el autor Roberto Hernández Sampieri en su obra “Metodología de la investigación” el enfoque cualitativo utiliza la recolección y análisis de datos para descubrir o afinar las preguntas de investigación o revelar nuevas interrogantes en el proceso de interpretación.

2. Métodos.

En esta investigación utilizaremos el método analítico de investigación el cual requiere la evaluación de la información relativa a la investigación que se estaremos realizando y un pensamiento crítico en el proceso de examinar la información recolectada.

Asimismo, el método analítico inductivo y deductivo, ambos como estrategias de razonamiento lógico, el inductivo utiliza premisas particulares para llegar a una conclusión general, y el deductivo usa principios generales para llegar a una conclusión específica. En el método inductivo, el razonamiento va de lo particular a lo general, y en el deductivo, de lo general a lo particular.

El método comparativo en el estudio, análisis e investigación sistemática que se basa en la diferenciación de fenómenos, con la intención de establecer semejanzas y diferencias entre ellos.

Finalmente, en el proceso de análisis de textos jurisprudenciales utilizaremos el método hermenéutico mediante la técnica de interpretación de textos, a un análisis

profundo que nos permita agotar distintas interpretaciones alrededor del texto o tema particular.

INTRODUCCION.

La justificación de este trabajo es compartir algunas preocupaciones y consideraciones resultado de mi práctica como asesora legal a empresas acogidas a regímenes especiales de tributación, pertenecientes a distintos sectores de la economía nacional, de forma general en lo que respecta al principio de seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de los incentivos fiscales y de forma particular en la industria turística.

Los beneficios tributarios han sido utilizados como una alternativa para incentivar la inversión extranjera directa. Un inversionista extranjero valora la seguridad jurídica que le proporciona la estabilidad y confianza necesaria para invertir, teniendo por consecuencia un efecto positivo en el desarrollo económico y social del país.

El régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad. En ese mismo tenor, los tres pilares jurídicos fundamentales en materia de aplicación de beneficios fiscales son la justicia tributaria y sus vertientes de seguridad, certeza jurídica y legalidad.

En este trabajo de investigación trataremos de profundizar en la importancia de la interpretación del marco regulatorio aplicable para otorgar, considerar, reconocer y aplicar los incentivos fiscales en el sector turismo, y los problemas de interpretación de las normas tributarias en la aplicación de tales beneficios fiscales por parte de las autoridades tributarias, especialmente cuando esa interpretación resulta de un criterio discrecional.

A los fines del desarrollo de este trabajo utilizaremos un proceso inductivo de búsqueda de fundamentos y referencias para luego organizar nuestras conclusiones, por lo que tiene un enfoque cualitativo.

Asimismo, realizaremos la evaluación de la información analizada utilizando el método analítico de investigación con una reflexión crítica al examinar la información considerada.

De igual forma, utilizaremos el método analítico inductivo y deductivo, como estrategias de razonamiento lógico, el inductivo utiliza premisas particulares para llegar a una conclusión general, y el deductivo usa principios generales para llegar a una conclusión específica. En el método inductivo, el razonamiento va de lo particular a lo general, y en el deductivo, de lo general a lo particular.

El método comparativo es utilizado en el estudio, análisis e investigación sistemática que se basa en la diferenciación de data, con la intención de establecer semejanzas y diferencias entre ellos.

Finalmente, en el proceso de análisis de textos jurisprudenciales utilizaremos el método hermenéutico mediante la técnica de interpretación de textos, a un análisis profundo que nos permita agotar distintas interpretaciones alrededor del texto o tema particular.

El trabajo está desarrollado en tres capítulos, los cuales a su vez están estructurados en dos o tres subcapítulos. En el primer capítulo abordamos el uso de los incentivos tributarios en los países de América Latina y el Caribe como una herramienta para promover las inversiones en actividades o sectores determinados y su importancia en el desarrollo turístico de la República Dominicana. Continuamos con el concepto de seguridad jurídica, su valor con relación a la inversión extranjera y como todo Estado de derecho debe respetar las normas, así como sus órganos administrativos deben estar subordinados a los principios constitucionales de la tributación, que garantizan el respeto de las normas que integran el ordenamiento jurídico.

En el segundo capítulo, exponemos la noción de seguridad jurídica con respecto a la interpretación de las normas tributarias por quienes tienen el deber de aplicarlas, es decir la Administración Tributaria y los Tribunales. Igualmente, como la Administración tiene facultades discrecionales, se han creado límites a las interpretaciones de los textos jurídicos. Sin embargo, la claridad en las actuaciones de la administración es proporcional a la claridad de las disposiciones legales que deban interpretar y aplicar.

Por último, en el tercer capítulo tratamos la relevancia de los incentivos tributarios en la creación de nuevas oportunidades de inversión, y su impacto directo en el gasto tributario nacional. La promulgación de la Ley No. 158-01 de Incentivo Turístico marca un hito en las últimas dos décadas del turismo dominicano, que junto a diversas modificaciones, resoluciones administrativas, normas generales y decretos crearon un marco regulatorio complejo en su aplicación. Posteriormente, con la aprobación de la Ley No. 195-13 de fecha 13 de diciembre de 2013, fueron introducidos cambios importantes a la referida ley.

Con esta modificación se buscaba tener mayor claridad en las disposiciones que se encontraban disgregadas, sin embargo, surgieron ciertas cuestiones como resultado de la interpretación en su redacción algunas de las cuales tratamos en los casos prácticos que presentamos.

Capítulo I: Incentivos Tributarios, Desarrollo Económico y Principio De Seguridad Jurídica.

1.1 Exenciones Fiscales como forma de incentivar el desarrollo económico

Los países en vía de desarrollo como la República Dominicana, e incluso los países desarrollados utilizan los beneficios tributarios como una forma de incentivar la inversión extranjera directa. Existen innumerables artículos sobre las ventajas de utilizar los incentivos para atraer nuevas inversiones elaborados por organizaciones multilaterales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), así como el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional (FMI), entre otros; en la mayoría de estos estudios estadísticos no hay resultados concluyentes de que los incentivos tributarios han generado un incremento de las inversiones, y si realmente esas inversiones no se hubieran materializado de no ser por los beneficios ofrecidos.

Según fuentes oficiales, en diecisiete países de América Latina y el Caribe, se constata que todos ofrecen una amplia gama de incentivos tributarios a las empresas, tanto de aplicación general como focalizados hacia ciertos sectores de la actividad económica o hacia determinadas zonas de menor desarrollo. Asimismo, algunos países ofrecen ciertas exenciones de impuestos, teniendo en cuenta tanto la zona geográfica como el sector de actividad, como en Ecuador, El Salvador y República Dominicana. En nuestro país, se ofrece exoneración por 15 años a las empresas que califiquen con proyectos turísticos de interés nacional y a los proyectos de generación eléctrica con base de energía renovable durante un plazo de 10 años. ((CEPAL), 2019)

En todos los países de América Latina y el Caribe se contemplan incentivos en el impuesto sobre la renta de las empresas que están orientados a sectores o actividades determinadas; los que son más frecuentes tienen relación con el fomento de las energías renovables, los proyectos de investigación, desarrollo e innovación

tecnológica y ciertos sectores de la industria y agroindustria. En los países de América Central y en República Dominicana se destacan, los incentivos al turismo, aunque también existen en Colombia, Ecuador y México.

Conforme la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTDA) del 21 de junio de 2021, los flujos de la inversión extranjera directa (IED) en América Latina se desplomaron un 45% en el año 2020, sin embargo, se destaca que no obstante esta caída hay diferencias entre sectores y por regiones. En el Caribe, los flujos disminuyeron un 36% tras la caída del turismo y la industria de viajes y ocio, donde se manifestó especialmente en la República Dominicana como mayor receptor de inversión extranjera en esta región. (UNCTAD, 2021)

De conformidad con el informe denominado *La Inversión Extranjera Directa (IED) en América Latina y el Caribe - 2020* de la CEPAL, la República Dominicana sigue siendo el primer país de destino de la IED en el Caribe, con una tasa de crecimiento del PIB de 5.1% en 2019. En ese año el país recibió \$3,013.00 millones de dólares en IED, equivalente a un 18.8% más que en el año 2018, alcanzando de esta forma los niveles record de 2017, y supera en casi un 22% el promedio de las inversiones recibidas de 2010 a 2017. Los Estados Unidos fue el principal país de origen de la IED, seguido de México y España. (Cepal, 2020)

En cuanto a los sectores objeto de las nuevas inversiones, se encuentra turismo recibiendo el mayor interés de los inversionistas y representó el 29% de la IED en el 2019. Es importante destacar que, en el primer semestre del año 2020, los ingresos cayeron un 22% como consecuencia del impacto causado por la pandemia del Covid-19 en la industria turística, sin embargo, se mantiene como uno de los sectores que ha mantenido el mayor interés de capital extranjero en el país.

Los demás sectores fueron el inmobiliario, electricidad, telecomunicaciones, minería, manufactura y el sector financiero, los cuales en su mayoría tuvieron una disminución porcentual de la IED en el mismo año. El desempeño de la economía en

los próximos trimestres podría ser mejor de lo esperado, conforme se van recuperando las actividades económicas resultado del proceso de vacunación, por lo que este escenario podría impulsar la inversión.

Por su parte, el Fondo Monetario Internacional mediante comunicado de prensa No. 21/122 resultado del fin de la misión sobre la Consulta del Artículo IV de 2021 celebrada entre el 21 de abril al 5 de mayo de 2021, el señor Esteban Vesperoni al término de las reuniones expresó que el dinamismo de la economía de la República Dominicana en la última década, que ha demostrado tanto estabilidad financiera como en el clima de inversión, le ha permitido una respuesta determinante de política económica frente a la pandemia.

El Gobernador del Banco Central de la República Dominicana, Lic. Héctor Valdez Albizu en un reciente análisis de la economía dominicana, expresó que a pesar de los efectos de la pandemia del COVID-19, se espera que la economía dominicana retome el crecimiento sostenido en un corto plazo, con la reactivación de las remesas, la apertura de las zonas francas y los proyectos de construcción en el sector turismo, lo que contribuirá de forma positiva a la inversión extranjera directa. Los organismos internacionales como el FMI, Banco Mundial y la CEPAL han pronosticado que la economía dominicana sería una de las menos impactadas por el COVID-19 en América Latina. (Valdez Albizu, 2021)

Como expresa el Lic. Valdez Albizu, el aumento de las inversiones aún en sectores beneficiados por una ley de incentivo, contribuirá en la ampliación de los ingresos tributarios del Gobierno ya sea por los impuestos que paga el inversionista en las partidas no exentas y por los impuestos que deberá pagar después del vencimiento de la exoneración de impuestos, o indirectamente, por el incremento de la demanda de bienes y servicios por lo que el Gobierno percibirá ingresos tributarios derivados de empleados, proveedores y consumidores. A pesar de la reapertura escalonada de la economía, la actividad económica real sigue con un lento desempeño.

Cuando los incentivos tributarios son creados y aplicados de forma eficiente, constituyen una herramienta útil para atraer inversiones que en principio no serían realizadas si no se ofrecieran tales beneficios fiscales. Es innegable que las Leyes de incentivo han jugado un papel importante en el desarrollo turístico de la República Dominicana. De hecho, hasta el momento han sido aprobadas dos. La primera, la Ley 153-71 que sirvió de base como incentivo para la construcción de unas 20,000 habitaciones hoteleras, a lo largo de 20 años. La segunda, la Ley No. 158-01, actualmente vigente, que ha contribuido a diversificar la inversión turística, dando gran empuje a la oferta complementaria y al turismo inmobiliario.

Es importante resaltar que durante el año 2019 y parte del 2020, no se aprobaron leyes que crean tratamientos fiscales especiales y por ende gastos adicionales a la estructura tributaria. Sobre este aspecto, ha sido significativa la intervención del Ministerio de Hacienda y de la Administración Tributaria proponiendo opciones de iniciativas a las comisiones de trabajo del Congreso Nacional, que sustituyan los gastos tributarios que tengan efectos similares a los incentivos. (Hacienda, 2021)

En enero del año 2020, el gobierno anunció un plan especial de incentivos para promover inversiones de alta calidad en turismo e infraestructura en la región suroeste y, en febrero de 2020, se aprobó una de esas iniciativas con la Ley No. 47-20 de Alianzas Público-Privadas, la cual facilitará el desarrollo de infraestructuras y servicios de interés social, regula la selección, adjudicación, contratación, ejecución, y seguimiento de alianzas público-privadas, con el objetivo de lograr un proceso transparente con una adecuada distribución de riesgos.

Los académicos consideran conveniente que se otorguen estos incentivos, ya que, sin intervención del Gobierno, el nivel de inversión extranjera directa sería insuficiente. Los Gobiernos se inclinan por otorgar incentivos renunciando a ingresos que no han sido percibidos, frente a tomar otras medidas para optimizar las

deficiencias del sistema jurídico o mejorar el clima de inversión del país para lo que sería necesario el uso de fondos públicos. ((ONU), 2018)

Como principio constitucional, se establece un límite absoluto a la concesión arbitraria de exenciones, beneficios o amnistías fiscales, tal y como se establece en el artículo 244 de la Constitución:

“Artículo 244.- Exenciones de impuestos y transferencias de derechos. Los particulares solo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho de beneficiarse, por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato y cumpliendo con las obligaciones que la una y el otro les impongan, de exenciones, exoneraciones, reducciones o limitaciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social. La transferencia de los derechos otorgados mediante contratos estará sujeta a la ratificación por parte del Congreso Nacional.”

Mediante sentencia No. 191 de la Suprema Corte de Justicia de fecha 22 de marzo de 2017 señala que las exenciones fiscales deben ser estrictamente controladas y supervisadas por el Estado y sus organismos para garantizar de que sirvan como instrumentos válidos para el desarrollo económico como lo estipula el artículo 244 de la Constitución Dominicana. (Sentencia SCJ No. 191, 2017)

La Constitución comentada de FINJUS, resalta dos limitantes al poder del Estado en el otorgamiento de exenciones, el criterio de fomento de la economía nacional y el interés social. Ambos se relacionan con el principio de finalidad tributaria de lograr un beneficio común y colectivo, al que se destina la recaudación. Por lo que, cuando el Estado consiente a un beneficio conforme a este artículo 244, el fin no es enriquecer

al beneficiario, se debe justificar el sacrificio fiscal que conlleva otorgar un privilegio fiscal sin quebrantar el principio de igualdad y equidad en la aplicación de los tributos. (Finjus)

El Tribunal Constitucional mediante sentencia de fecha 15 de agosto del 2012, reitera que el régimen tributario está fundamentado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad, lo que implica que solo por ley puede establecerse una carga tributaria y de la misma manera, sólo por ley puede otorgarse exenciones de impuestos. (Sentencia TC/0034/12, 2012)

Ahora bien, aún con la amplia oferta de incentivos y beneficios tributarios en los países de América Latina y el Caribe, un inversionista extranjero debe valorar el clima de inversión del país receptor de la inversión, el conjunto de factores que configuran las oportunidades para realizar inversiones productivas, tales como la capacidad de la fuerza laboral, el acceso al crédito, calidad de la infraestructura, las políticas regulatorias, consideraciones fiscales y el marco legal existente que pudiera restringir la productividad y el desarrollo de una nueva empresa.

El resumen ejecutivo publicado por la embajada de los Estados Unidos sobre el informe del clima de inversión en 2021 en la República Dominicana manifiesta que los inversionistas extranjeros advierten numerosos problemas en nuestro país entre los que citan la falta de reglas claras y estandarizadas para competir y la falta de seguridad jurídica en la aplicación de las reglas existentes. (USAEmbassy), 2021)

La seguridad jurídica tiene un gran valor con respecto a la inversión extranjera. El profesor Cristóbal Rodríguez, señala que

esto es así por dos razones particulares: “(i) porque la seguridad jurídica se presenta como condición de sostenibilidad e incremento de la nueva inversión; y (ii) por la trascendencia que la inversión extranjera ha tenido en los últimos años en la dinamización y crecimiento de nuestra economía.” (Rodríguez, 2019)

Aunque se puede describir en términos generales los tipos de beneficios que puede conllevar la inversión adicional generada por los incentivos tributarios, es difícil cuantificarlos con certeza y, a veces, resultan beneficiadas personas distintas de la empresa que recibe los beneficios fiscales o la empresa recibe mas incentivos de los que ha dispuesto la ley.

1.2 Concepto de Seguridad Jurídica y su aplicación en la Administración Pública

Conforme los planteamientos del profesor César García Novoa, la seguridad jurídica es un principio universal que afecta a todos los ámbitos del Derecho, especialmente al Derecho Tributario. Esto por la existencia de una obligación legal del tributo, es decir una obligación de dar que debe ser previsible para el contribuyente, así como por la creación continua de normas tributarias, lo que estimula la inseguridad, inestabilidad y sobre todo aplicación retroactiva de las normas. Por todo lo anterior, es que el profesor García Novoa, señala que “resulta perfectamente posible poder hablar de una exigencia de seguridad jurídica en el ámbito tributario.” (Novoa, 2010)

Es incuestionable que el desarrollo económico de un Estado es directamente proporcional a su estabilidad política, a un sistema jurídico apropiado y con normas claras y concretas. Desde el punto de vista jurídico, resulta complejo sintetizar un concepto de seguridad jurídica, sin embargo, es claro que debemos partir de la premisa que la seguridad jurídica debe salvaguardar los cimientos de todo ordenamiento jurídico, esto es, libertad, justicia e igualdad. Del mismo modo, como veremos más adelante, el concepto de seguridad jurídica es sinónimo de previsibilidad y confiabilidad.

El principio de seguridad jurídica tiene una estrecha relación con el principio de legalidad instituido en el artículo 40, numeral 15 de la Constitución de la República Dominicana relativo a la libertad y seguridad personal, “A nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe. La ley es igual

para todos: solo puede ordenar lo que es justo y útil para la comunidad y no puede prohibir más que lo que le perjudica.”

Como parte de este trabajo de investigación, hemos revisado diversas definiciones del concepto de seguridad jurídica. Sin embargo, la definición que a nuestro entender sintetiza acertadamente este concepto es la presentada por Mónica Madariaga Gutiérrez en su obra Seguridad Jurídica y Administración Pública en el siglo XXI, “la seguridad jurídica es el requerimiento de toda sociedad moderna y libre para desenvolverse racionalmente dando estabilidad a los agentes productivos y certeza a los individuos acerca de cuáles son sus derechos y cuáles son sus deberes.” (Madagaria Gutiérrez, 1993)

La seguridad jurídica implica la existencia de reglas claras y coherentes; es precisamente su aplicación efectiva que permite a las personas tener certeza en sus relaciones con los demás individuos, así como con los poderes públicos del Estado al gozar del derecho de poder exigir su debido cumplimiento. Por consiguiente, un individuo en sus actuaciones con otros particulares o con la administración, ante un eventual conflicto económico sometido al sistema judicial o de las autoridades gubernamentales, podrá confiar en obtener una respuesta previsible en cumplimiento con la normativa vigente. Precisamente, esta garantía de seguridad y certeza promueve la inversión, el desarrollo económico y la creación de puestos de trabajo. Si bien es cierto, las normas jurídicas son la consecuencia histórica de la necesidad de su cumplimiento como un deber moral, no es menos cierto que el Derecho tiene un valor extrajurídico, el cual se manifiesta mediante la seguridad, la justicia y libertad de los ciudadanos.

Existen ciertas características que debe tener una ley o normativa para que se tenga la percepción de previsibilidad, tales como ser generales, públicas, claras, estables, irretroactivas, y aplicadas por los jueces y funcionarios del estado de manera consistente y reiterada.

Es incuestionable, que la noción de previsibilidad es un elemento fundamental del sistema tributario, en tanto que en la medida que el ordenamiento jurídico es seguro se puede esperar respuestas previsibles y que garanticen el cumplimiento de los principios constitucionales que rigen el derecho tributario.

En este orden de ideas, obtener un resultado previsible y confiable es consecuencia del vínculo existente entre los tres poderes del Estado. El poder legislativo tiene la responsabilidad de crear reglas y normas claras que garanticen los derechos individuales y colectivos. El poder ejecutivo apoyando al legislativo en el proceso de aprobación y promulgación de legislaciones justas y darle publicidad. El poder judicial al conocer y decidir las controversias entre particulares o con el poder público.

En nuestro orden constitucional, el artículo 4 de la Constitución Dominicana, instauro claramente la separación de los poderes del Estado y su independencia en el ejercicio de sus respectivas funciones. Esta competencia es sin lugar a duda, un presupuesto de seguridad en tanto que provee certeza en la aplicación y validez de las normas.

El Tribunal Constitucional ha considerado que el Estado no sólo establece los lineamientos y normas a seguir, sino que en un sentido más amplio tiene la obligación de establecer seguridad jurídica al ejercer su poder de imperio, en este sentido la seguridad jurídica es la garantía dada al individuo de que, su persona, bienes y derechos no serán objeto de ataques violentos o que si éstos llegaran a producirse le serian asegurados por el Estado su protección y reparación por procedimientos regulares, establecidos previamente. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT, 2008)

El presupuesto de seguridad jurídica forma parte de la existencia de un Estado de derecho donde el poder respeta las normas, es decir los órganos administrativos deben estar jurídicamente obligados, por un orden constitucional y por los elementos que en esencia componen el Estado de derecho. Existe un orden jerárquico de las

normas, donde una ley no puede contravenir una disposición de rango superior, tal y como sería una disposición constitucional. Esta realidad confirma que “las normas constitucionales son la fuente de todas las demás normas y en ellas deben consagrarse los principios o elementos de que se compone la noción de Estado de Derecho.” (Madagaria Gutiérrez, 1993)

La noción de un Estado de derecho, definido por la literatura jurídica europea como el escenario ideal al que un Estado debe orientarse para lograr una sociedad organizada y civilizada, está conformada por los siguientes elementos, a saber: (i) la separación de los poderes públicos; (ii) principio de legalidad de la administración; (iii) reconocimiento de los derechos esenciales del individuo; (iv) principio del control de la administración.

A este respecto, el Tribunal Constitucional ha señalado en el artículo 138 de la Constitución Dominicana, se exige el sometimiento de la Administración al ordenamiento jurídico del Estado, y requiere que esta sumisión a la ley y al derecho sea plena, es decir, cabal, completa y sin excepciones. Con ello, la Constitución ha querido excluir la legitimidad de cualquier actuación administrativa *contra legem* y *contra ius*, puesto que el Estado de derecho conlleva el sometimiento de los poderes públicos al ordenamiento, norma que obviamente incluye a la Administración. (Sentencia TC/0267/15, 2015)

En todo Estado de Derecho, el interés colectivo se encuentra en facilitar a los ciudadanos un conjunto de condiciones que haga posible su perfeccionamiento integral y les permitan un ejercicio efectivo de sus derechos fundamentales, colaborando con la administración pública.

Como parte del estudio en las distintas prácticas del derecho el profesor de Derecho Internacional Público de la Universidad de Sevilla, César Villegas Delgado señala que

de las dos principales tradiciones jurídicas de occidente *Civil Law* y el *Common Law*, se ha determinado que la sumisión del poder del Estado al derecho se manifiesta mediante el Estado de Derecho y el denominado *Rule of Law* para los anglosajones o *Rechtstaat* para los alemanes. Ambos conceptos se han considerado sinónimos, sin embargo, en la práctica tienen diferencias sustanciales tanto desde el punto de vista jurídico como constitucional. (Villegas Delgado, 2013)

El *Rule of Law* tiene una concepción más pluralista del Derecho, la sumisión del poder es más personal, comprende el *Common Law*, la jurisprudencia, leyes, principios de justicia y equidad. Por su parte, en el Estado de Derecho tiene una concepción del derecho proveniente de la ley escrita, concebida como manifestación política de la voluntad colectiva donde las leyes deben ser aplicadas por los jueces y las autoridades. Para los fines de este trabajo de investigación, más adelante nos avocaremos al análisis de la forma y el proceso de interpretación y aplicación de la normativa especialmente en derecho tributario por parte de las autoridades en la aplicación de las exenciones fiscales.

Del mismo modo, nuestro tribunal constitucional ha precisado que no existe seguridad jurídica si la autoridad no está subordinada a la regla de derecho. El principio de legalidad se ha apoyado no sólo en la concepción tradicional de la supremacía de la ley; en tal sentido no existe seguridad jurídica si la autoridad no está subordinada a la regla de derecho, tal y como dispone el artículo 138, numeral 2 de la Constitución. (Sentencia del Tribunal Constitucional , 2012)

Si la certeza que tienen los ciudadanos acerca de la existencia de reglas de juego sólidas, justas y bien hechas asegura previsibilidad respecto de los actos de las autoridades y de los jueces, debe inferirse que el principio de seguridad jurídica es lo que hace posible que la tranquilidad de los ciudadanos descansa también en el principio de legalidad. (Sentencia TC, 2015)

La Constitución Dominicana en el Título II describe los derechos, garantías y deberes fundamentales, que el Estado debe garantizar, respetar y satisfacer, imponiendo deberes al Estado y otorgando ciertas facultades a los ciudadanos. Estos derechos son reconocidos en las constituciones de los países cuyo régimen se manifiesta a través de un Estado de Derecho. (Constitución, 2015)

Por su parte, la Administración Pública está sujeta en su actuación a los principios de eficacia, jerarquía, objetividad, igualdad, transparencia, economía, publicidad y coordinación, con sometimiento pleno al ordenamiento jurídico del Estado. Asimismo, la Constitución establece expresamente un mandato al legislador para que dicte las leyes necesarias para el adecuado procedimiento de emisión de los actos administrativos, garantizando el derecho de audiencia de las personas en los casos justificados y necesarios. Igualmente, la seguridad jurídica atañe el principio de la publicidad de las normas, en tanto que las mismas sean dadas a conocer a la colectividad, que no puede entonces alegar su desconocimiento.

En este orden de ideas, conforme las disposiciones del referido artículo 138, se hizo necesario dictar reglas y principios aplicables a los actos administrativos, incluyendo sus requisitos, efectos, validez y recursos con los que cuentan los individuos para garantizar su derecho a una buena administración. Entre estas normativas debemos mencionar la Ley No. 107-13 sobre los derechos de las personas en su relación con la administración y de procedimiento administrativo, aplicable a la administración pública y a todos los órganos que la componen, ya sea organismos autónomos y descentralizados, administración local o municipal.

El Tribunal Constitucional Dominicano ha definido la seguridad jurídica como un principio jurídico general consustancial a todo Estado de Derecho, que se instituye en garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que asegura la *previsibilidad* respecto de los actos de los poderes públicos, delimitando sus facultades y deberes. Adicionalmente, es la *certeza* que tienen los individuos que integran una sociedad con

respecto a cuáles son sus derechos y obligaciones, sin que la arbitrariedad de las autoridades pueda causarle algún tipo de perjuicio. (Sentencia TC/0100/13, 2013)

De todo lo anterior, podemos suponer que la seguridad jurídica es la estabilidad que confiere la existencia de un sistema jurídico apropiado y justo, con instituciones públicas eficientes, con profesionales capacitados, siendo el escenario ideal para que los empresarios se sientan confiados en invertir, por consiguiente, con un impacto positivo en el desarrollo económico y social.

Esta necesidad de estabilidad es lo que preserva la disposición del artículo 110 de nuestra constitución relativo a la irretroactividad de la ley y que dispone lo siguiente: “La ley solo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subjúdice o cumpliendo condena. En ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior.”

1.3 Principios y Garantías constitucionales en los procedimientos tributarios.

Los tributos generan una relación de carácter jurídico administrativa entre la persona que debe pagar y el órgano administrativo obligado a recaudar. De esta relación, surgen una serie de derechos, deberes y obligaciones para las partes intervinientes. En este mismo contexto, la instauración de tributos supone que alguien debe pagar y otra debe recaudarlos, por lo que era menester la formación de una entidad gubernamental a la que se encomendara esta función de recaudación en cumplimiento de las disposiciones legales creadas para esos fines. (Barnichta Geara, 2011)

Como hemos expresado anteriormente, la Constitución Dominicana establece el deber de todo ciudadano de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, atribuyendo facultades de control y fiscalización a la administración tributaria, así como una serie de derechos y garantías en favor del ciudadano frente a los poderes del

Estado el cual deberá respetar los derechos individuales en el ejercicio de sus facultades de fiscalización.

Estas entidades recaudadoras se denominan Administración Tributaria, la cual en nuestro país está conformada por: la Dirección General de Impuestos Internos, Dirección General de Aduanas y la Administración Tributaria Municipal.

“Los principios constitucionales de la tributación desempeñan un papel preponderante tanto en la elaboración como en la aplicación de las normas tributarias”. (Peralta, 2015)

La doctrina es consistente sobre lo que representan para el derecho tributario. En primer lugar, son directrices que el poder legislativo debe seguir en su función de legislar y fiscalizar en representación del pueblo. En segundo lugar, son los preceptos que deben guiar al poder judicial y a la Administración en la aplicación de las normas tributarias respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes. Los principios del derecho tributario son verdaderas limitaciones al ejercicio del Poder Tributario también llamada potestad tributaria del Estado.

Los artículos 39, 75, 93 y 243 de la Constitución establecen los principios aplicables al ámbito tributario: principio de legalidad, capacidad contributiva, generalidad, igualdad, progresividad, y no expropiación.

Artículo 39.- Derecho a la igualdad. Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, reciben la misma protección y trato de las instituciones, autoridades y demás personas y gozan de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin ninguna discriminación por razones de género, color, edad, discapacidad, nacionalidad, vínculos familiares, lengua, religión, opinión política o filosófica, condición social o personal.

Artículo 75.6: “Se declara como deber fundamental de las personas el tributar de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas.”

Artículo 93.1.a: “El Congreso Nacional legisla y fiscaliza en representación del pueblo, le corresponde en consecuencia establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.”

De la misma forma, la Constitución al tratar sobre la Tributación dispone en el artículo 243 los principios del régimen tributario.

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

Los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad son verdaderos límites al poder del Estado para la creación de nuevos tributos y requerir el cumplimiento del deber constitucional de los ciudadanos al pago de los tributos en proporción a su capacidad contributiva. Estos principios se encuentran relacionados entre sí, sin que necesariamente exista jerarquía entre ellos, mas bien forman en su conjunto las bases de el equilibrio y armonía necesarias que supeditan al legislador, al juez y a la administración en sus respectivas funciones.

El principio de legalidad está consagrado en los numerales 13 y 15 del artículo 40 de la Constitución Dominicana:

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

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

El principio de legalidad puede ser analizado desde varios puntos de vista, pero para los fines de este trabajo lo que deseamos resaltar es su importancia en la juridicidad del poder discrecional y en el rechazo de la arbitrariedad. Entendiéndose por arbitrariedad, desconocer la normativa que debiera ser aplicada en una situación de conflicto particular, donde la norma constitucional o la ley debe ser interpretada por el órgano correspondiente, ya sea un tribunal o una autoridad administrativa, quien en el ejercicio de sus funciones tiene un poder discrecional para actuar y responder una cuestión de orden general o particular.

El Poder Tributario está limitado por el principio de legalidad tributaria o reserva legal, que consagra que “no puede haber tributo sin ley que lo establezca”, que a la vez se fundamenta en el principio aplicado en derecho penal del derecho romano “Nulla poena sine lege previa”. El principio de legalidad es uno de los elementos característicos de la noción de Estado de Derecho, el cual es citado en reiteradas ocasiones en el texto constitucional, también denominado reserva de ley en materia tributaria.

Este principio debe entenderse como la imposibilidad de aplicación de un tributo que no haya sido creado por una disposición legal, por consiguiente, los tributos no pueden ser establecidos por un decreto, reglamento, norma general o contrato.

El Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de legalidad tributaria reserva al Poder Legislativo la facultad de establecer los tributos, así como la posibilidad de la determinación de los elementos que lo constituyen, para fortalecer la seguridad jurídica y por ende el sistema democrático.

Respecto del artículo 243, la Constitución Comentada de la Fundación Institucionalidad y Justicia (FINJUS) expresa entre otros aspectos lo siguiente (Finjus, 2012):

La primera novedad del artículo 243 es la de establecer el concepto de “régimen tributario” dentro del Capítulo dedicado a las finanzas públicas. El derecho de las Finanzas Públicas, el cual comprende a modo general la actividad del Estado con miras a procurar los medios necesarios para el cumplimiento de sus fines, abarca el llamado Derecho Fiscal, o el grupo de disposiciones que reglamentan la adquisición de recursos (ordinarios y extraordinarios) por el Estado, y este a su vez incluye el Derecho Tributario, o sea, el grupo de disposiciones que reglamentan el ejercicio del poder de imposición del Estado para el establecimiento de tributos o cargas exigibles a los particulares como fuente de ingreso del Estado.

No obstante, la doctrina ha clasificado el Derecho Tributario en varias ramas, para los fines de esta sección nos enfocaremos en el Derecho Tributario Constitucional, definido como el conjunto de normas que regulan los casos en los que el tributo puede ser requerido, y los criterios generales que determinan la manera y los límites de las pretensiones tributarias.

El Licenciado Miguel Valera Montero, magistrado del Tribunal Constitucional en su charla titulada “Jurisprudencia Constitucional Tributaria” dirigida a los maestrantes y docentes de esta Maestría de Derecho Tributario y Asesoría Fiscal, se refirió al principio de reserva de ley en materia tributaria y expresó que el mismo tiene dos implicaciones jurídicas muy relevantes, al establecer dos limitaciones a la creación de tributos: (i) en cuanto a la competencia constitucional que recae exclusivamente en el Congreso Nacional; (ii) las actuaciones del Congreso Nacional se encuentran a su vez sometidas a las disposiciones de la Constitución por el principio de Supremacía. (Valera Montero, 2020)

Por lo tanto, para la validez de los tributos, estos además de ser establecidos por una ley, deben igualmente adecuarse a los requisitos constitucionales de fondo o contenido.

El magistrado Valera Montero hizo referencia a varios precedentes jurisprudenciales, entre ellos la sentencia TC/0351/14 sobre el principio de legalidad de la administración pública. Entre las consideraciones del tribunal debemos resaltar lo siguiente: “El principio de legalidad de la Administración Pública se configura como un mandato dirigido a todos los órganos públicos de someter los actos y resoluciones de la administración que se encuentren bajo su jurisdicción al cumplimiento de las normas que integran el ordenamiento jurídico. De conformidad con este principio, las actuaciones de la Administración y las resoluciones judiciales quedan subordinadas a los mandatos de la ley.” (Sentencia TC/0351/14, 2013)

De esta misma forma, la Sentencia TC/0183/14 expresa con respecto al principio de legalidad lo siguiente: “el principio de legalidad se configura como un mandato a todos los ciudadanos y a los órganos del Estado que se encuentran bajo su jurisdicción para el cumplimiento de la totalidad de las normas que integran el ordenamiento jurídico dominicano. De conformidad con este principio, las actuaciones de la Administración y las resoluciones judiciales quedan subordinadas a los mandatos de la ley.” (Sentencia TC/0183/14, 2014)

Por otra parte, la Sentencia TC/0006/14 estableció que el principio de legalidad presupone que todas las actuaciones de las autoridades quedan sujetas a la Constitución y las leyes. Es un principio esencial del Estado de derecho que protege al individuo de las actuaciones arbitrarias y discrecionalidades de las autoridades. La ley debe preexistir a su aplicación, es decir, que los ciudadanos deben estar conscientes de las consecuencias de sus actos y a qué se atienen cuando actúan en determinada dirección. (Sentencia TC/0006/14, 2014)

De conformidad con lo que se establece en el artículo 75, numeral 6 de la Constitución, se incluye dentro de los derechos fundamentales reconocidos a los ciudadanos “el tributar de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas.” Este deber constitucional de tributación es la contribución que realiza cada ciudadano de acuerdo con su capacidad económica para financiar los gastos e inversiones públicas del Estado. La capacidad contributiva está íntimamente relacionada con la igualdad y con la progresividad del impuesto, en tanto que garantiza un trato justo ante la ley.

De igual forma, el corolario de este principio es que autoriza a la administración a exigir a los contribuyentes su deber de cumplir con sus obligaciones fiscales. Y en esa misma medida, el Estado debe garantizar la transparencia en el uso de los fondos, la racionalidad del gasto público.

Por su parte, el principio de igualdad tributaria, también llamado principio de generalidad procura mantener un sistema tributario justo en el cual todos los ciudadanos deben tributar conforme a su capacidad contributiva, y donde se busca eliminar cualquier tipo de discriminación o privilegio en determinados sectores de la sociedad. De conformidad con lo que establece el artículo 39 de la constitución antes señalado “todas las personas nacen libres e iguales ante la ley”, se puede deducir que la intención del precepto constitucional es la aplicación de consecuencias jurídicas proporcionales y a supuestos de hechos similares.

Este principio es de dos vías, en tanto que se aplica al contribuyente como al Estado en su función recaudadora, donde este debe efectivamente cobrar a todos los contribuyentes bajo las mismas circunstancias e igualmente debe sancionar a quienes no cumplan con sus deberes contributivos.

Los principios de justicia y equidad tributaria buscan que la carga tributaria sea equitativa, en la práctica se evidencian igualmente mediante los principios de igualdad, los de progresividad y de Capacidad Contributiva, en tanto que los mismos no solo

deben interpretarse como un límite al poder de imposición del Estado, sino como un límite que debe ser compatible a una actuación estatal tendente a facilitar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir con el sostenimiento de los costos del estado.

En la aplicación de la ley en materia tributaria es elemental el respecto al principio de irretroactividad consagrado en el artículo 110 de la Constitución referido en la sección anterior. El principio de irretroactividad protege la seguridad jurídica al imposibilitar que una nueva ley pueda modificar las consecuencias jurídicas derivadas con anterioridad a su promulgación y puesta en vigor.

Las imposiciones del Estado en materia tributaria están sujetas a las disposiciones concernientes a los derechos y deberes establecidos por una disposición legal, que conceda plena seguridad de que dicha imposición se encuentra fundamentada en los principios constitucionales que rigen nuestra sociedad. Por lo anterior, podemos reafirmar que el principio de legalidad en materia tributaria determina que el origen de la obligación tributaria se genera como consecuencia de la existencia de una ley que lo disponga. Esta disposición legal, debe igualmente establecer la noción de hecho imponible, sus componentes como el hecho generador, alícuota aplicable, exenciones, entre otros.

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria presupone que todo contribuyente entiende cuáles son sus derechos y cuáles son sus deberes en su relación con los departamentos gubernamentales que conforman la administración tributaria, en razón de que disponemos de una legislación como la Ley 11-92 que instituye el Código Tributario Dominicano por lo que podemos afirmar que éste junto a su reglamento y normas emitidas al efecto, conforman a favor de los contribuyentes una garantía de los referidos principios de seguridad jurídica, legalidad tributaria, capacidad contributiva, generalidad, igualdad y progresividad.

Capítulo II: Interpretación de los textos jurídicos tributarios.

2.1 Interpretación de la ley en el Derecho Tributario

Los principios constitucionales de la tributación desempeñan un papel importante no sólo en la elaboración de las leyes tributarias sino también, como hemos visto, en su aplicación e interpretación. Estos principios, que hemos mencionado a lo largo del desarrollo de este trabajo de forma enunciativa, pero no limitativa, son verdaderos controles al ejercicio del poder tributario, garantías de los ciudadanos contra la arbitrariedad y el abuso de poder. La interpretación es subjetiva y puede ser manipulada por lo que el derecho ha puesto límites a las interpretaciones de los textos legales.

Nos enfocaremos en examinar la noción de seguridad jurídica desde el punto de vista de la interpretación y aplicación de las normas, donde ante un problema fáctico las mismas sean aplicadas con apego y respeto a lo establecido en las normas legales que rigen el caso particular, sin variaciones de criterio en comparación con situaciones similares. La exigencia de seguridad jurídica va dirigida directamente a quienes aplican los preceptos legales, es decir a la Administración y los Tribunales.

Está sobrentendido que las leyes no se aplican por sí solas y que siempre necesitan ser interpretadas para decidir si son aplicables frente a determinada circunstancia o problemática. Esta función no puede realizarse de forma automática, inconsciente o mecánica, es inevitable la identificación, valorización e interpretación del alcance y aplicación de las decisiones del poder legislativo. Por consiguiente, la decisión de que una ley aplica o no a un caso específico, es resultado de un análisis interpretativo del funcionario actuante.

De acuerdo con el profesor Jaime Ross Bravo, la noción de interpretación de la ley debe entenderse como la acción de precisar el significado, alcance, sentido o valor de la ley frente a situaciones jurídicas concretas. La aplicación de la norma implica una labor intelectual con miras a adaptar una norma general a un caso práctico, por lo que

se sobreentiende que no es posible aplicar una norma sin su previa interpretación. (Ross Bravo, 2012).

Por su parte, en opinión de María Angélica Nava Rodríguez la interpretación jurídica consiste

en establecer el verdadero sentido o alcance de una norma o conjunto de normas la que, trasladándola a la materia tributaria, serían normas que al no ser claras o contener varios significados o contradicciones con otras disposiciones, se debe establecer cual fue el sentido real dado por el legislador. (Nava Rodríguez, Mayo-Agosto 2021)

El Doctor Tulio M. Obregón, realiza un análisis interesante

sobre los tres supuestos de hecho ante la aplicación de la norma:

1. Que la norma es lo suficiente clara y no existe dificultad en su aplicación, solo cabe su cumplimiento.
2. Que la norma no sea clara o siendo clara su aplicación es difícil; en este supuesto dicha norma debería ser “interpretada”.
3. Que no exista norma para el caso concreto, es decir, que exista un vacío o laguna jurídica; en este caso deberá recurrirse a la figura jurídica de la “integración”. (Obregón Sevillano, La interpretación e integración de la norma tributaria)

El mismo autor, al tratar las características de la interpretación, expresa que el proceso de interpretación no es tan sencillo, por las siguientes razones, que a mi modo de ver son muy válidas y que comparten también otros autores: Cada intérprete elabora su propio marco global de interpretación; los métodos y criterios que existen son libres de optarse dependiendo de quién interpreta; el resultado de la interpretación no siempre es el mismo, y yo agregó, que los funcionarios de la administración pública o judicial sobre quienes pesa esa responsabilidad pueden estar influenciados por valores morales y políticos.

Igualmente, manifiesta que el derecho es una ciencia en permanente cambio, y como tal, las interpretaciones cambian. Como hemos comentado, en la práctica una misma norma jurídica puede ser interpretada de una manera en un momento y de otra manera posteriormente, aún frente a situaciones similares. Cada intérprete elabora su propio marco de interpretación, asumiendo que el intérprete conoce la teoría de la interpretación jurídica, que le provee los conocimientos y las técnicas necesarias para encontrar su significado. (Obregón Sevillano)

Si bien son numerosos los métodos de interpretación, en materia tributaria, la doctrina más aceptable es que se aplican todos los métodos de interpretación de las leyes en general, sujeto a que sea respetado el principio de legalidad tributaria. (Ross Bravo, 2012)

El Nuevo Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) hace referencia a esta doctrina en su artículo 9, de la forma siguiente: (CIAT, 2015)

“Artículo 9. Interpretación de las normas tributarias.

- 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho.*
- 2. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.*
- 3. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, ni el de los ilícitos tributarios.”*

Entre los métodos de interpretación utilizados en materia tributaria, vale la pena destacar el método de interpretación económica de la ley y el método de integración análoga.

El método de la finalidad económica de la ley tiene su origen y evolución histórica en el Derecho Alemán, específicamente en la Ordenanza Tributaria de 1919, posteriormente reiterado en la Ley de Adaptación Impositiva Alemana de 1934, que dispone hacer prevalecer el objeto económico de las leyes tributarias, sobre la base de que este criterio inherente a su naturaleza ha sido defendido por la doctrina en otras ramas del derecho, como el derecho comercial.

Sin embargo, para algunos autores que defienden los métodos de interpretación jurídicos y formales, la interpretación económica de las normas tributarias podría suponer cierta preferencia a favor de la Administración y en contra de la seguridad jurídica y por vía de consecuencia en contra del ciudadano.

La analogía como método de interpretación en materia tributaria ha sido cuestionado por la doctrina. El funcionario de la Administración que está frente a un caso particular donde el hecho imponible no se encuentra claramente establecido en la norma que regula ese supuesto de hecho, por lo que debe emplear una norma distinta para aplicar el tributo en base a una relación de similitud.

Por su parte, los defensores de este método sostienen que el mismo promueve el principio de igualdad y justicia tributaria, ya que permite resolver casos no previstos por la ley, con la aplicación de leyes que rigen casos similares o análogos. Es decir, se pueden suplir las lagunas o vacíos que presente la legislación, planteando soluciones que no fueron consideradas por el legislador.

Si bien es cierto, que la analogía puede ser referido como un proceso de “integración” donde al analizar la ley que fuera aplicable la misma presenta un vacío con respecto al caso concreto por lo que se impone analizar otras normas que puedan ser aplicables para encontrar una solución, no es menos cierto que este proceso no puede chocar con el principio de seguridad jurídica. Por lo tanto, la analogía como tal, desde el punto de vista de la certeza y previsibilidad, puede ser utilizada solo con

respecto a la protección de derechos fundamentales y principios constitucionales, no así para extender el hecho imponible, sus elementos materiales o cuantitativos.

Aunque la doctrina considera que la interpretación análoga es una necesidad y que la misma siempre ha existido en el ordenamiento jurídico, en materia tributaria hay distintas opiniones. Unos consideran que la analogía es inadmisibles, por aplicación del principio de legalidad por tanto no procede aplicar una norma distinta a un caso donde no ha sido previsto. Sin embargo, se hace una distinción: (i) no puede aplicarse cuando implique la creación o extinción de obligaciones tributarias, ni en la aplicación de sanciones no establecidas por la ley; y (ii) procede cuando el ámbito de integración trate sobre aspectos de procedimiento. Como referimos anteriormente, el Nuevo Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL) sobre este punto señala que “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, ni el de los ilícitos tributarios.”

Nuestra Suprema Corte de Justicia ha considerado “... que en la materia del impuesto de patentes, se aplica a todas las actividades industriales y comerciales, salvo a aquellas que la misma ley exceptúa, es de principio que, para apreciar la naturaleza de las actividades o los artículos de la industria y el comercio para los fines de individualizar la obligación tributaria, las autoridades administrativas pueden, en los casos nuevos o dudosos, asimilar razonablemente las actividades o artículos de que se trate, a aquellos con los cuales tengan mayor analogía, en vez de hacerlo a aquellos con los cuales tengan menor analogía o ninguna; que en materia de patentes, esta facultad llega hasta el extremo de autorizar a la autoridad fiscal a fijar el valor de la patente que deben pagar los negocios no previstos, o por apreciación discrecional, lo que debe entenderse por analogía con los negocios previstos.” (Sentencia SCJ, 1957)

Es un hecho indiscutible, que una buena interpretación de las leyes especialmente las tributarias son consecuencia de una correcta redacción de los textos de ley por parte de los miembros del Congreso Nacional, de esta forma quienes tienen la función

de interpretarlas deberán asegurar la observancia y respeto a los principios tributarios que garantizan la seguridad jurídica de los ciudadanos.

Igualmente, los resultados de una correcta interpretación pueden convertirse en fuente inagotable de nuevos aportes para la modificación de disposiciones legales señaladas con deficiencias para su aplicación y alcance, por lo que somos de opinión que la interpretación de textos jurídicos tributarios, mas que un problema se convierten en precedentes importantes en la búsqueda de soluciones justas, certeras y equitativas.

2.2 Limites constitucionales a la facultad discrecional de la autoridad tributaria.

El principio de previsibilidad o seguridad jurídica puede ser interpretado en distintas dimensiones por lo que su expectativa y nivel de exigencia obedecerá a la naturaleza de los intereses envueltos o la instancia donde se ha requerido el reconocimiento de un derecho por lo que puede dar lugar a múltiples deducciones.

Como hemos manifestado, al analizar el concepto de seguridad jurídica en el derecho tributario, un aspecto importante es la necesidad de erradicar la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos. La ausencia de equidad en las decisiones administrativas es contraria a la certeza y confiabilidad, conceptos básicos para que exista seguridad jurídica en cualquier ordenamiento jurídico.

En Derecho Administrativo podemos encontrar dos corrientes con relación a las facultades discrecionales del Estado. Están aquellos que la rechazan de forma categórica, mientras otros la consideran necesaria especialmente en los órganos que componen la Administración Tributaria para ejercer su función de forma eficiente. Sin embargo, la discrecionalidad administrativa en materia tributaria debe ser limitada y regulada, en tanto que debe respetar los derechos fundamentales consagrados como un mandato expreso en nuestra Constitución, tanto en el proceso de creación del tributo como en la fase de control, interpretación y fiscalización.

Nuestra Suprema Corte de Justicia ha señalado que la potestad tributaria del Estado no es arbitraria ni ilimitada, sino regulada por el ordenamiento jurídico a través de preceptos constitucionales como el principio de legalidad tributaria, que en nuestro ordenamiento se establece en el artículo 93, numeral 1 que consagra

“son atribuciones del Congreso Nacional, establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión”, que a su vez se relaciona con otro principio consagrado en el artículo 40, numeral 15 de la Constitución de la República Dominicana relativo a la libertad y seguridad personal, “A nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe...”; que de la combinación de estos preceptos resulta el principio inconvencible de que los tributos y sus elementos sustanciales deben estar expresamente consignados a través de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo y este principio encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos conllevan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares, lo que no sería legítimo en el estado de derecho si esta prestación no se obtuviera por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular. (Sentencia de la Suprema Corte, 2004)

La metodología de interpretación de la norma, como en todo proceso de aplicación de una ley, requiere de un razonamiento lógico en el que primero se debe determinar la normativa a aplicar y si aplica al caso concreto. Es posible que la disposición legal no sea clara, o no defina con exactitud el proceso a ser aplicado, por lo que los funcionarios de la administración se ven en la necesidad de interpretarla. Sin embargo, si la misma es razonable y lógica, se puede evitar la aplicación de criterios subjetivos que dan lugar a arbitrariedad o juicios parciales.

Las actuaciones de la Administración serán seguras en la medida que las mismas sean de conocimiento público y cuando sean notificadas al ciudadano contribuyente en un plazo razonable, especialmente en un sistema regulado como el nuestro donde se aplica las disposiciones de la Ley 11-92 que instituye el Código Tributario de la República Dominicana.

En este contexto, el pronunciamiento de un funcionario público resultado de un proceso justo y carente de arbitrariedad es la principal demostración de seguridad jurídica y de respeto al principio constitucional de reserva de ley. Esta arbitrariedad puede presentarse en cualquier parte del proceso, creando situaciones que tienen consecuencias económicas imprevisibles para el ciudadano, generadas con la emisión del acto administrativo.

En el proceso de interpretación y aplicación de la ley tributaria, la Administración está limitada en su actuación no solo por el principio de seguridad jurídica, sino también por el principio de legalidad tributaria que consagra “no puede haber tributo sin ley que lo establezca”. Ambos principios están íntimamente relacionados y con su aplicación, lo que se persigue es habilitar un margen discrecional de actuación de la Administración, en tanto que la regulación de los criterios legales que los funcionarios deben tener en cuenta es uno de los factores que separan la discrecionalidad de la arbitrariedad.

Para Giuseppe Zaccaria la interpretación jurídica es una actividad de comprensión, que siempre será nueva y distinta como la misma situación o realidad que enfrente el funcionario que la interpreta. (Zaccaria, 2004). Asimismo, considera que, por estas razones, la interpretación jurídica no es necesariamente una actividad arbitraria, y discrecional. Como hemos mencionado, el intérprete de una norma o disposición legal en el ejercicio de su función interpretativa deberá respetar los principios constitucionales de la tributación, pero también estará influenciado por las prácticas interpretativas de

los antecedentes sobre el tema particular, es lo que Zaccaria denomina “tradidum” del material jurídico.

La Constitución Dominicana consagra en el artículo 74, contenido en el capítulo III relativo a los principios de aplicación e interpretación de los derechos y garantías fundamentales, cuales son los principios de reglamentación e interpretación.

“Artículo 74.- La interpretación y reglamentación de los derechos y garantías fundamentales, reconocidos en la presente Constitución, se rigen por los principios siguientes:

1. No tienen carácter limitativo y, por consiguiente, no excluyen otros derechos y garantías de igual naturaleza;
2. Sólo por ley, en los casos permitidos por esta Constitución, podrá regularse el ejercicio de los derechos y garantías fundamentales, respetando su contenido esencial y el principio de razonabilidad;
3. Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por el Estado dominicano, tienen jerarquía constitucional y son de aplicación directa e inmediata por los tribunales y demás órganos del Estado;
4. Los poderes públicos interpretan y aplican las normas relativas a los derechos fundamentales y sus garantías, en el sentido más favorable a la persona titular de los mismos y, en caso de conflicto entre derechos fundamentales, procurarán armonizar los bienes e intereses protegidos por esta Constitución.”

Con respecto al numeral 4 del artículo 74, la Constitución Comentada de Finjus describe que este texto refiere a los principios pro libertatis, pro homine, de ponderación y armonización de derechos, bienes e intereses. ((Finjus), 2012). De conformidad con estos principios siempre debe aplicarse la norma más amplia y realizar una interpretación extensiva cuando se trata de reconocer un derecho, sin

embargo, realizar una interpretación restringida cuando se trata de limitarlo. De la misma forma, como hemos señalado anteriormente las disposiciones de este artículo 74, numeral 4 de la Constitución, tiene como destinatarios a los poderes públicos: jueces, poder ejecutivo y todas las dependencias del gobierno.

La Dirección General de Impuestos Internos tiene capacidad normativa regulada por el artículo 32 del Código Tributario que le reconoce la facultad normativa para el cumplimiento de los fines para los que ha sido creada. El artículo 34 establece que esta prerrogativa consiste en que la Administración Tributaria puede dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos, así como para interpretar administrativamente el Código y las respectivas normas tributarias.

Para profundizar un poco más sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria, es necesario diferenciar cuando se trata de un acto discrecional y cuando se trata de un acto de arbitrariedad. (Villegas Lévano, 2015)

La facultad discrecional es la autonomía que tiene la Administración Tributaria conforme la ley para decidir las acciones inherentes que ejecutará, aun cuando las circunstancias no están reguladas por ninguna norma, pero siempre teniendo en cuenta el interés público para tomar su decisión, sobre la base de criterios objetivos y generales. (Dioses Pérez, 2019). Mientras que la arbitrariedad puede definirse como un acto contrario a lo justo o razonable, sin base legal y usualmente resultado de un abuso de poder.

No obstante, el poder discrecional de la Administración, ésta tiene el deber de adoptar decisiones que resulten de mayor conveniencia para el interés general, siempre en observancia de las disposiciones pertinentes y con total respeto a los derechos fundamentales, es decir que el ejercicio del poder discrecional siempre debe ser ejercido dentro del marco de la ley. Adicionalmente, estas facultades deben criterios elementales de lógica y justicia en aplicación de los principios del derecho

tributario. El incumplimiento de todas estas limitaciones comprueba que un acto administrativo emitido en este contexto aun sea legal, puede considerarse arbitrario y, por ende, ilegítimo. (Villegas Lévano, 2015)

Interpretar significa establecer el correcto sentido de una disposición. En materia tributaria, conocer la regla jurídica tiene que relacionarse generalmente con el accionar del contribuyente, para el establecimiento de una obligación tributaria y la forma como debe ser satisfecha. Para poder cumplir con esta obligación, el intérprete sea un juez o un oficial de la administración tributaria debe tener la amplitud para poder realizar un análisis correcto, que permita una aplicación justa y equitativa. En caso contrario, no discernir el objetivo de la ley, puede acarrear una decisión errada a un caso concreto. (Egas Reyes, 2004)

El Código Modelo para América Latina se apega a esta nueva concepción y establece en su artículo 5 que las normas tributarias se interpretan “con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquéllas (...). La disposición precedente es también aplicable a las exenciones”.

Para reducir la discrecionalidad en el otorgamiento de los incentivos es importante que los criterios y condiciones para acceder a los mismos estén estipulados de manera clara y objetiva en la legislación. Cuando los criterios de elegibilidad son claros, sencillos y objetivos se reduce el grado de discrecionalidad de los funcionarios encargados de aprobar los incentivos, por lo tanto, hay menos margen y menos oportunidades de abuso y corrupción.

Capítulo III: Incentivos Tributarios. Consideraciones sobre su justificación y administración.

3.1 Incentivos Tributarios en el Gasto Tributario Nacional.

La percepción positiva que se tiene de los beneficios de la inversión extranjera directa ha sido cuestionada por quienes debaten si los incentivos tributarios verdaderamente impulsan la inversión extranjera directa y si esta genera un crecimiento económico favorable al desarrollo. Según este punto de vista, aun cuando los incentivos tributarios sirven para atraer nuevas inversiones, no queda claro, si ciertamente el país se beneficia o no de tales inversiones.

El interés por los gastos o renuncia tributarios aumentó, en la misma medida que los países incrementan el uso de concesiones fiscales con el fin de incentivar la inversión, entendiéndose como gasto tributario el monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo preferencial que se aparta del establecido en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas zonas o contribuyentes. El gasto tributario se hace efectivo a través de exenciones, deducciones, créditos o pagos diferidos. (Hacienda, 2021)

Al inicio de este trabajo, hicimos referencia a que el Ministerio de Hacienda tiene a cargo la preparación de un informe sobre el Gasto Tributario en República Dominicana para el presupuesto general del Estado, en cumplimiento a las disposiciones de Ley Orgánica de Presupuesto para el sector público No. 423-06, en el que se establece la elaboración de un informe sobre el monto de las exenciones tributarias que afectarán las recaudaciones del ejercicio presupuestario.

De la misma forma, el Ministerio de Hacienda tiene la responsabilidad de la política tributaria, y se delega a la Dirección General de Política y Legislación Tributaria (DGPLT) la función de vigilar que los tributos sean aplicados y recaudados correctamente.

Conforme al artículo 45 de la Ley 253-12 de fecha 9 de noviembre de 2012 sobre el Fortalecimiento de la Capacidad Recaudatoria del Estado para la Sostenibilidad Fiscal y el Desarrollo Sostenible se establece lo siguiente:

“Artículo 45. Las instituciones gubernamentales que administren leyes que contemplen exenciones o exoneraciones a favor de determinados sectores o grupos sociales deberán someter al Ministerio de Hacienda, previo el conocimiento de la solicitud de clasificación, el estudio de factibilidad para que se elabore un análisis costo beneficio de los incentivos que se otorgarán. El Ministerio de Hacienda deberá otorgar la no objeción para la clasificación de los beneficiarios de incentivos.”

El análisis de costo-beneficio debe evaluar si los beneficios atribuibles al incentivo tributario superan a sus costos.

Como hemos expresado previamente, la medición de los gastos tributarios es una tarea compleja, el costo fiscal es difícil de cuantificar y no está exenta de cuestionamientos y limitaciones. Los métodos aplicados y los marcos de referencia con los que se identifican y miden los gastos tributarios varían de país en país, lo que dificulta o, incluso podría invalidar la comparación entre ellos y durante distintos periodos. Es importante resaltar que, en los países de América Latina, en los últimos años se han experimentado avances importantes con relación a la medición de sus gastos tributarios como en cuanto a la cantidad y calidad de la información divulgada. Actualmente 16 países latinoamericanos publican de manera oficial y periódica una cuantificación de estas renuncias tributarias: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Paraguay, Perú, Republica Dominicana y Uruguay. ((CEPAL), 2019)

“En un estudio reciente de CIAT/UN-DESA (2018) se efectúa un análisis costo-beneficio de los incentivos tributarios otorgados a la industria del turismo en República Dominicana durante el periodo 2002-2015. Entre las conclusiones, se destaca que la

industria del turismo en este país se ha definido principalmente por las condiciones económicas globales y que los incentivos tributarios no han mostrado una relevancia perceptible en el crecimiento y desarrollo turístico. Por el lado de los beneficios asociados a los incentivos, se estima la inversión turística acumulada atribuible a los incentivos, el impacto en el PIB y la posible recaudación de impuestos generada por esa inversión adicional. Por el lado de los costos, se estima la pérdida de ingresos tributarios (gasto tributario), el impacto negativo en el PIB y la pérdida de eficiencia ocasionada por la asignación incorrecta de la inversión. Dado que los costos resultan superiores a los beneficios, se concluye que los incentivos no han sido un instrumento fiscal eficiente. En cambio, si el gasto tributario relacionado con los incentivos hubiese sido invertido en infraestructura pública se obtendría una ganancia en el PIB y los beneficios superarían a los costos. Así, el estudio recomienda que invertir en infraestructura pública es un instrumento fiscal más rentable para apoyar el turismo y el crecimiento económico.” ((CEPAL), 2019)

En muchos países, los regímenes de incentivos han evolucionado de la exoneración general de impuestos a regímenes más específicos.

Los gastos tributarios otorgados en el sistema tributario dominicano están sustentados en dos tipos de normativas: las incluidas en leyes impositivas generales y los que son aprobados por regímenes o contratos especiales y legislaciones diversas. Adicionalmente a las 8 leyes impositivas generales que generan gasto tributario, existen aproximadamente 31 disposiciones legales que otorgan incentivos tributarios a distintos sectores del país.

Entre estas disposiciones especiales, se encuentra la Ley No. 158-01 de fecha 9 de octubre de 2001 sobre Fomento al Desarrollo Turístico para los Polos de escaso Desarrollo y nuevos polos en provincias y localidades de gran potencialidad, modificada por las leyes Nos. 184-02 del 23 de noviembre del 2002; 318-04 del 23 de diciembre del 2004; 253-12 del 13 de noviembre del 2012 y 195-13 del 13 de diciembre del 2013.

Como es de suponerse, al momento de aprobar una nueva disposición tributaria, el Gobierno debe invertir recursos para hacer cumplir las normas fiscales, y los contribuyentes para cumplirlas. Los recursos para la puesta en ejecución del tributo, incluye el costo para la elaboración preliminar del incentivo, los gastos para vigilar que se respeten los requisitos de obtención, y para hacer cumplir las disposiciones al vencimiento de los incentivos o en caso de un incumplimiento aplicar las sanciones correspondientes de suspensión. Cuanto más complejo es el régimen de incentivos tributarios, mayores son los posibles costos de puesta en práctica y cumplimiento. De la misma manera, los regímenes que tienen muchos beneficiarios son más difíciles de poner en práctica que los regímenes muy específicos. ((ONU), 2018)

En el proceso de elaboración de una iniciativa legislativa hasta su promulgación, es importante considerar el costo y la capacidad administrativa para la aplicación, interpretación y supervisión de los beneficiarios de los incentivos, no sólo para corroborar el cumplimiento de la propuesta de desarrollo del proyecto beneficiado, sino también para detectar casos de elusión o evasión de impuestos y delito tributario que se potencializa por la ausencia de control en la política de incentivos.

En la práctica, las autoridades tributarias utilizan sus recursos humanos y financieros para dar prioridad a la recaudación de impuestos de empresas que no tienen exenciones y deben pagar sus impuestos. Sin embargo, la administración ha tenido que procurar recursos y asignar personal para administrar y responder a la gran cantidad de solicitudes de reconocimiento de las exenciones otorgadas por leyes especiales, lo que no ha sido el caso para la vigilancia de su efectivo cumplimiento.

3.2 Ley sobre Fomento al Desarrollo Turístico. Antecedentes y Generalidades.

El desarrollo del sector turístico en República Dominicana se atribuye a una serie de factores que descansan fundamentalmente en una política general de

apertura de la inversión privada y extranjera, con un ritmo creciente de importancia del capital extranjero en su desarrollo. A esta apertura se agrega una amplia legislación sobre incentivos y exenciones en procura de su crecimiento, basado inicialmente en un modelo de desarrollo a expensas de variables sociales y ambientales.

La identificación del turismo como una actividad que debe ser promovida por sus beneficios a la economía nacional es lo que hace que empiecen a desarrollarse una gama de reglamentaciones, decretos y leyes que formen el marco legal bajo el cual operan las actividades turísticas. La legislación relacionada con el sector turismo usualmente se pueden vincular con el contexto sociopolítico en el que son creadas. Asimismo, al ser un sector con múltiples alcances, una ley tiene impacto en la actividad turística como en otras áreas de la economía, pero usualmente son creadas con un propósito impositivo, regulatorio, regulación de las inversiones en el sector y creación de los órganos regulatorios correspondientes.

En el desarrollo del turismo en República Dominicana se identifican tres etapas: la primera inicia con la promulgación de la Ley de incentivos No. 153-71 en el año 1971 y se extiende por toda la década de los 80's; la segunda inicia en el año 1991, con la derogación de la Ley No. 153-71 y comprende toda la década de los 90's; la etapa actual inicia en el año 2001, con la promulgación de la Ley No. 158-01 sobre Incentivo Turístico.

La primera de las etapas contó con el impulso de la Ley No. 153-71 como marco legal, los fondos de INFRATUR como fuente de financiamiento y la iniciativa de empresarios nacionales como promotores.

Ley No. 153-71 de Promoción e Incentivo al Desarrollo Turístico, sin lugar a duda se considera un hito en el ámbito de exenciones tributarias en el turismo, la cual sentó las bases para el desarrollo del sector en el país. Para manejar los incentivos y promover los proyectos, se creó una dependencia del Banco Central llamada Departamento de Infraestructura Turística (Infratur) creado en el 1971 para el fomento

del desarrollo de la industria turística y la aprobación de proyectos de infraestructura que debían ser facilitadas a los desarrolladores. Mediante Ley No. 153-71 se crearon exenciones fiscales por un periodo de 15 años a favor del sector privado y al capital extranjero para realizar inversiones en el sector. Posteriormente, a inicios del año 1993 se crea el Departamento de Desarrollo y Financiamiento de Proyecto (Defimpro) el cual pasó a coordinar los nuevos proyectos.

La segunda etapa inicia en 1992 después de la derogación de la Ley No.153-71. La economía dominicana recibió un importante empuje con la promulgación de la Ley No. 16-95 sobre Inversión Extranjera de fecha 20 de noviembre de 1995, marcando el inicio de importantes reformas en apoyo del sector, al introducir el tratamiento nacional a la inversión extranjera directa y permitiendo la libre repatriación de capital y utilidades.

La tercera etapa, inicia con la aprobación el 9 de octubre de 2001 de la Ley No. 158-01 sobre Fomento al Desarrollo Turístico con el objetivo de incentivar el desarrollo de la industria del turismo en las regiones de mayor potencialidad o que reúnan excelentes condiciones naturales para su explotación turística. De conformidad con el Artículo 3 de la Ley, es de especial interés para el Estado Dominicano el establecimiento en territorio nacional de empresas dedicadas a actividades turísticas diversas, tales como instalación de complejos hoteleros, campos de golf, restaurantes, instalaciones deportivas, entre otros.

La aplicación de Ley No. 158-01 es competencia del Consejo de Fomento Turístico (Confotur). El Decreto No. 372-14 de fecha 9 de octubre del 2014, que aprueba su Reglamento de aplicación, establece que Confotur debía elaborar una Guía para la Presentación de Proyectos Turísticos detallando los requisitos que los desarrolladores y/o inversionistas deben cumplir para acceder a los beneficios de la ley. El Confotur es presidido por el ministro de Turismo. Y adicionalmente está integrado por: el Ministerio de Hacienda; Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales; Ministerio de Cultura; viceministro Técnico de Turismo, quien actúa como secretario; un

representante de la Asociación Nacional de Hoteles y Turismo; y un profesional en impacto ambiental, seleccionado por el Ministerio de Medio Ambiente.

Los criterios que debe valorar el Confotur para decidir otorgar los incentivos fiscales son los siguientes:

- ✓ Vinculación de la actividad o proyecto con el sector turístico.
- ✓ Nivel de desarrollo alcanzado por la zona o región en que será establecido el proyecto o en la que será desarrollada la actividad.
- ✓ Viabilidad económica y de ejecución del proyecto y su capacidad o potencial para mantener los estándares de calidad y competitividad internacional.
- ✓ Que el otorgamiento de los incentivos se corresponda con un proceso racionalizado de desarrollo de la industria turística acorde con los planes del Estado.

El otorgamiento de los incentivos y beneficios a que se refiere la Ley No. 158-01 se limitará a:

- a) Proyectos existentes con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley;
- b) Nuevos proyectos cuya construcción se inicie luego de la entrada en vigencia de esta Ley;
- c) Aquellas instalaciones hoteleras, resort y/o complejos hoteleros cuyas estructuras existentes tengan mínimo 15 años de construidas y se sometan a una remodelación o reconstrucción que abarque, al menos, el 50% de sus instalaciones y cuyo fin final sean hoteleros.
- d) Aquellas instalaciones con un mínimo de construcción de 5 años. La resolución aprobatoria de dicha remodelación o renovación, tendrá una vigencia de 1 año dentro del cual se deberán someter los listados correspondientes a los artículos que serán utilizados en la remodelación o renovación.

En virtud del Art. 15 del Decreto 372-14, el Confotur podrá otorgar la clasificación provisional a aquellas solicitudes en las cuales la persona física o jurídica del inversionista esté en proceso de establecerse, demostrando que determinados requisitos para el otorgamiento de la clasificación se encuentran en proceso de obtención o cumplimiento. Esta aprobación conlleva las siguientes exenciones:

- a. Impuestos de constitución de sociedades, aumento de capital de sociedades ya constituidas, cuya capitalización tenga como finalidad el desarrollo de las actividades objeto de los incentivos.
- b. Impuestos de transferencias sobre derechos inmobiliarios (ventas, aportes en naturaleza, y cualesquiera otras formas de transferencias inmobiliarias), en relación con los terrenos y sus edificaciones, sea para la incorporación al proyecto como para su traspaso a inversionistas o adquirentes de los mismos. A los fines de aplicar esta exención, la Dirección General de Impuestos Internos requiere como garantía una fianza equivalente al 3% del valor del inmueble.
- c. Impuestos municipales.

Una vez la sociedad desarrolladora pueda comprobar la obtención de los permisos del proyecto objeto de clasificación, podrá solicitar la Clasificación Definitiva. Estos permisos son: autorización ambiental emitida por el Ministerio de Medio Ambiente y Recursos Naturales; permiso de No Objeción a Uso de Suelo del Ayuntamiento correspondiente en virtud de ubicación del proyecto; y permiso de No Objeción de Uso de Suelo, emitido por el Departamento de Planeación y Proyectos (DPP), dependencia del Ministerio de Turismo. La clasificación definitiva conlleva las siguientes exenciones:

- Impuesto Sobre la Renta.
- Impuesto sobre activos.
- Impuestos por transferencia sobre derechos inmobiliarios (en este caso ya libre de presentación de fianza a favor de la DGII).
- Tasas, derechos y cuotas por la confección de los planos, de los estudios, consultorías y supervisión y construcción de obras a ser

ejecutadas en el proyecto turístico de que se trate, siendo esta última aplicable a los contratistas encargados de la ejecución de las obras

- De los impuestos de importación y otros tales como tasas, derechos, recargos, incluyendo el Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) que fueren aplicables sobre maquinarias, equipos, materiales y bienes muebles que sean necesarios para la construcción y el primer equipamiento y puesta en operación de la instalación turística. En la práctica no se están aplicando las exenciones de ITBIS por servicios. De igual manera existe una lista de exclusión indicativa de aquellos equipos, materiales y/o artículos que no está exentos de ITBIS y/o impuestos de importación, según se trate.
- Impuestos o retenciones respecto de financiamientos nacionales e internacionales, ni los intereses de estos, otorgados a las empresas que sean objeto de estos incentivos.
- Las personas físicas o morales podrán deducir de su renta imponible el monto de sus inversiones en proyectos turísticos comprendidos dentro del ámbito de esta ley, pudiendo aplicar a la amortización de dichas inversiones hasta un veinte por ciento (20%) de su renta imponible, cada año. En ningún caso el plazo de amortización podrá exceder de cinco (5) años.

La Ley No. 195-13 que modifica varios artículos de la Ley No. 158-01, introduce una importante modificación al Artículo 7, en lo relativo al tiempo de vigencia de las exenciones fiscales. El nuevo texto lee como sigue:

“El período de exención fiscal otorgado a las empresas dedicadas a las actividades turísticas indicadas en el Art. 3, de la presente ley, será de quince (15) años a partir de la fecha de terminación de los trabajos de construcción y equipamiento del proyecto objeto de estos incentivos. Se otorga un plazo que no excederá en ningún caso los (3) tres años para iniciar en forma sostenida e ininterrumpida la operación del proyecto aprobado, plazo cuyo

incumplimiento conllevará a la pérdida ipso-facto del derecho de exención adquirido”.

“Párrafo: El período de exención fiscal establecido en el presente artículo aplicará también para los proyectos turísticos ya clasificados que se encuentren en uso de las exenciones impositivas establecidas”.

El Párrafo II, del artículo 8 del decreto 372-14, establece a su vez que el plazo de 3 años para la construcción y puesta en operación de proyectos clasificados, inicia al momento de recepción de la resolución de clasificación definitiva. Asimismo, el plazo que otorgue el Confotur para el inicio de los trabajos de construcción de los proyectos clasificados, se ajustará a los requerimientos de cada proyecto, por lo que aquellos proyectos que por su magnitud, complejidad o composición, requieran un plazo mayor de 3 años para la construcción e inicio de operación, deberán ser presentados al CONFOTUR de acuerdo a las diferentes etapas de desarrollo, especificando el tiempo de ejecución de cada una.

Dicho lo anterior, y durante los periodos referenciados, las exenciones aplican conforme lo siguiente:

- A. Fase I: correspondiente al periodo de 3 años otorgado por la ley para la construcción, equipamiento y puesta en operación del proyecto clasificado. Inicia al momento de la recepción de la resolución de clasificación definitiva y culmina con la terminación de los trabajos de construcción y equipamiento del proyecto clasificado; o, vencimiento del periodo de 3 años otorgado por la ley. El que sucediera primero.

Durante esta primera fase, la sociedad desarrolladora podrá hacer uso de los incentivos/exenciones respecto del ITBIS en compras locales y aranceles aduanales, para las importaciones. Para hacer uso de dichas exenciones, la sociedad desarrolladora deberá someter los listados correspondientes ante Confotur, para fines

de aprobación, y, una vez aprobados los listados, agotar los procedimientos rutinarios ante el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Impuestos Internos (en caso de ITBIS) y Dirección General de Aduanas (en el caso de las importaciones). Las exenciones de ITBIS no abarcan el ITBIS generado por servicios.

- B. Fase II: correspondiente a los 15 años de exención. Inicia una vez notificado al Confotur y la Dirección General de Impuestos Internos la terminación de los trabajos de construcción y equipamiento del proyecto clasificado. Durante esta etapa, aplican los incentivos/beneficios consagrados por la Ley No. 158-01.

El uso de las exenciones antes descritas están sujetas a la aprobación/autorización del Ministerio de Hacienda y de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII). Es decir que no son de aplicación automática. En todos los casos, previo a la aplicación de las exenciones, se deberá elevar una instancia de solicitud de reconocimiento de la exención ante el Ministerio de Hacienda y la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Las exoneraciones constituyen un derecho en el ámbito tributario, ya que, al estar contempladas en la ley, no se requiere más que cumplir con los elementos constitutivos para acceder a la misma, factores que se describen en el mismo cuerpo normativo que respalda el tributo. Lo demás le corresponde al sujeto activo, al ente público que regula el tributo y quien materializa dicho reconocimiento ya que su concesión se le atribuye directamente a la ley, a través de los mecanismos administrativos necesarios para dicha acción.

3.3 Aspectos Prácticos en la aplicación e interpretación de los Incentivos Tributarios de la Ley No. 158-01 por la Administración.

El estudio del Banco Mundial (2017) advierte que, en la República Dominicana, a pesar de que las exenciones tributarias están establecidas por ley, estas son aplicadas por consejos con facultades discrecionales considerables. Estos consejos son responsables de determinar si las empresas reúnen los requisitos para recibir las

exenciones y de aprobar o denegar los beneficios mediante resolución. Por otra parte, estos organismos colegiados están compuestos por representantes de los sectores público y privado, donde usualmente se incluye al Ministerio de Hacienda como uno de sus miembros. Este es el caso, del Consejo de Fomento Turístico (Confotur) al cual la Ley No. 158-01 de Fomento al Desarrollo Turístico le otorga la facultad de evaluar y aprobar los proyectos que deseen acceder a los beneficios que otorga la ley. ((CEPAL), 2019)

El Confotur es un organismo colegiado particularmente técnico, cuya función es la de examinar y comprobar la naturaleza e interés turístico de un proyecto de inversión privada, como condición habilitante para que este pueda acogerse a los beneficios e incentivos fiscales expresamente establecidos por la ley. En este sentido, OXFAM (2018) advierte que la creación de estos consejos para la toma de decisiones sobre los incentivos tributarios a las empresas no abren espacio a la participación de la ciudadanía.

Hemos manifestado la importancia de leyes claras y objetivas, que permitan previsibilidad y certeza en su aplicación, así como la de impedir decisiones discrecionales por parte de la administración. Debemos añadir que es igualmente necesario, contar con funcionarios competentes, una administración eficiente y coherente en su accionar.

La Ley No. 158-01 fue modificada por las leyes Nos. 184-02 del 23 de noviembre del 2002; 318-04 del 23 de diciembre del 2004 y 253-12 del 13 de noviembre del 2012. Asimismo, su reglamento de aplicación aprobado mediante Decreto No. 1125-01 de fecha 20 de noviembre del 2001, fue modificado y posteriormente derogado por el Decreto No. 372-14. Estas modificaciones sumado a las resoluciones administrativas, normas generales y decretos subsiguientes, hacían compleja la lectura, aplicación e interpretación de la referida normativa.

De conformidad con el Plan de Desarrollo Turístico establecido por el Presidente Danilo Medina en su Plan de Gobierno 2012-2016 para lograr el objetivo propuesto a diez (10) años con los objetivos de política económica y las disposiciones de la Ley Orgánica de Estrategia Nacional de Desarrollo de la República Dominicana y en apoyo al desarrollo del sector turismo, durante el mes de Julio del año 2013, fue sometido por el Poder Ejecutivo al Congreso Nacional, un proyecto de Ley a través del cual se modifican de manera particular los artículos 1, 4, 6, 7 y 14 de la Ley No. 158-01.

Entre las principales motivaciones del Proyecto aprobado mediante Ley No. 195-13 de fecha 13 de diciembre de 2013, se encuentra el constante cambio en el mercado turístico, así como la ardua competencia internacional que conlleva a mantener las instalaciones hoteleras existentes en constante modernización.

Una de las principales modificaciones fue extender a todo el territorio nacional la aplicación de los incentivos permitiendo que no solo los polos de escaso desarrollo ya establecidos por la Ley sean beneficiados sino también otros que fueran creados en provincias de gran potencial y que cuenten con vocación turística.

El segundo cambio más relevante consiste en la modificación del artículo 7 de la Ley No. 158-01 relativo al período de exención fiscal de las empresas dedicadas a actividades turísticas que hayan sido clasificadas por el Consejo de Fomento Turístico (Confotur), el cual será de quince (15) años contados a partir de la fecha de terminación de los trabajos de construcción y equipamiento del proyecto de que se trate, lo que supone un aumento de cinco (5) años al plazo de exención contemplado anteriormente por la Ley No. 158-01. El nuevo período de vigencia para la exención fiscal establecido mediante esta modificación del artículo 7, aplicará igualmente para los proyectos turísticos ya clasificados que se encuentran en uso de las exenciones fiscales establecidas por la Ley.

Con esta última modificación se buscaba tener mayor claridad en las disposiciones que se encontraban disgregadas en las distintas modificaciones y reglamentos, sin embargo, se mantuvieron o surgieron ciertas controversias y discusiones especialmente con los aspectos que más adelante puntualizaremos.

El Consejo de Fomento Turístico (Confotur) siendo el órgano estatal designado para la aplicación de la Ley No. 158-01, emitió la Resolución No. 28-2018 de fecha 23 de febrero del 2018, mediante la cual se regula la presentación de las solicitudes de exoneración de listados de materiales necesarios para la construcción, el primer equipamiento y puesta en operación de proyectos turísticos. En la referida resolución se indican los requisitos de documentación a presentar en estas solicitudes, y que las mismas deben ser presentadas de acuerdo con la fase de desarrollo en que se encuentre el proyecto, esto es construcción, terminación y equipamiento.

Se estableció, además, la lista de los materiales excluidos de las exoneraciones, incluyendo como nuevo elemento la exclusión de los servicios profesionales, tales como: servicios de fumigación, instalación de cualquier tipo, servicios de jardinería, etc., a excepción de los establecidos en el literal b del artículo 4 de la Ley No. 158-01 y sus modificaciones.

Volviendo a los debates generados al entrar en aplicación las nuevas modificaciones a la Ley No. 158-01 y su reglamento de aplicación, junto a la Resolución No. 28-2018 antes citada, a continuación, plantearemos algunos de los problemas presentados en la práctica por los inversionistas en el trascurso de aplicación de los incentivos otorgados, a saber:

- (i) vigencia del período de exención fiscal (artículo 7);
- (ii) aplicación de las exenciones de los arbitrios por “tasas, derechos y cuotas por la confección de los planos, de los estudios, consultorías y supervisión y la construcción de las obras a ser ejecutados en el proyecto turístico de que se trate, siendo esta última exención

aplicable a los contratistas encargados de la ejecución de las obras”
(artículo 4, literal b)

- (iii) exclusión de los servicios profesionales y mano de obra (Resolución No. 28-2018).
- (iv) Aprobación listados materiales proyectos clasificados con anterioridad a la Resolución 28-2018.
- (v) clasificación de proyectos inmobiliarios.

Con respecto a la vigencia del período de exención fiscal, una interpretación literal del artículo 7, ha conllevado dos situaciones particulares; (i) por el carácter absoluto de los términos en el que fue redactada esta disposición, se infiere que con el transcurso del plazo de 3 años para iniciar la construcción termina el derecho a las exenciones obtenidas por el beneficiario, a pesar de las circunstancias particulares que pueda tener el inversionista para justificar la demora en el inicio de la construcción del proyecto; y (ii) la administración ha tenido la tendencia de calcular los 15 años de vigencia de las exenciones, a partir de la fecha de la resolución de la clasificación definitiva, y no “a partir de la fecha de terminación de los trabajos de construcción y equipamiento del proyecto objeto de estos incentivos” como señala el referido artículo 7.

El legislador ha dispuesto el marco regulatorio para otorgar los incentivos y facilidades necesarias como un estímulo a las inversiones y apoyar la construcción de nuevas instalaciones hoteleras. Pero no basta con otorgar las exenciones, se debe proveer a los inversionistas de la seguridad jurídica para garantizar sus inversiones en un escenario de reglas predecibles que les genere certeza jurídica como hemos ampliamente explicado en el curso de este trabajo. El funcionario de la administración o el juez como intérpretes y aplicadores de la norma deben tener en cuenta las realidades de cada caso, y no deben actuar atendiendo únicamente a la letra fría de la ley y de esta forma dar una solución justa y razonable acorde con los propósitos del legislador al aprobar la norma aplicada.

Por consiguiente, en ambos casos se debe permitir al inversionista demostrar la justa causa que lo imposibilitó a iniciar construcción, sea esta técnica, política o financiera; igualmente demostrar a la administración tributaria, la fecha de terminación de la construcción para tomar el punto de partida de inicio del plazo de 15 años. Sobre la aplicación de las exenciones de los arbitrios, el artículo 4, literal b) de la ley No. 158-01 establece que estarán exonerados por “tasas, derechos y cuotas por la confección de los planos, de los estudios, consultorías y supervisión y la construcción de las obras a ser ejecutados en el proyecto turístico de que se trate, siendo esta última exención aplicable a los contratistas encargados de la ejecución de las obras.”

Sobre este aspecto es importante señalar que el Confotur informó mediante comunicación escrita dirigida al secretario de la Liga Municipal Dominicana, a los presidentes y miembros de las Salas Capitulares y a los Alcaldes (anteriormente Síndicos) de los distintos municipios del país, sobre los incentivos fiscales instituidos por la referida ley, sobre la prohibición de establecer nuevas cargas impositivas durante el período de exención fiscal y la limitación (vigente en el año 2005) de beneficio solo a los polos señalados por la normativa. Por lo que, debían limitarse a la aplicación de los incentivos a los polos y proyectos beneficiados evidenciado mediante resolución emitida para esos efectos.

Es de conocimiento general, que hoy en día muy pocos o me atrevería a decir que ningún ayuntamiento reconoce las exenciones de la Ley No. 158-01 para la aprobación de los certificados de no objeción a uso de suelo y sellado de planos arquitectónicos, requerimiento esencial en el trámite de obtención de la licencia de construcción de cualquier proyecto, realidad que puede ser tema de análisis y un trabajo de investigación particular.

La exclusión de los servicios profesionales y mano de obra surgió en fecha mas reciente, mediante la emisión de la Resolución No. 28-2018 que establece los requisitos para la presentación ante Confotur de los listados de los materiales, maquinarias, equipos y bienes muebles necesarios para la construcción y el primer

equipamiento de un proyecto turístico clasificado. De la misma forma, establece los materiales excluidos de las exoneraciones, especificando la exclusión de los servicios profesionales, tales como: servicios de fumigación, instalación de cualquier tipo, servicios de jardinería, etc., a excepción de los establecidos en el literal b del artículo 4 de la Ley No. 158-01 y sus modificaciones.

La exclusión de los servicios profesionales y mano de obra ha sido un tema de controversia entre las autoridades tributarias y los promotores de proyectos clasificados, esto así pues en la práctica con anterioridad a la referida Resolución No. 28-2018 se reconocía la exoneración de la aplicación de los impuestos a la transferencia de bienes y servicios (ITBIS) que son aplicados a los servicios de instalación y mano de obra.

A pesar de que esta había sido la práctica desde que a los primeros proyectos turísticos le fueron reconocidos los beneficios fiscales en los años 2003 y 2004, y lo mas importante a nuestro parecer, la interpretación de la ley fue variada sin haber realizado ninguna modificación a la normativa que justificaba la referida exención de ITBIS.

La Resolución No. 01-2019 fue aprobada por el Confotur en fecha 11 de abril de 2019, para esclarecer la confusión a la administración que durante mas de 17 años reconocía la exención del ITBIS a los servicios. La misma señala en uno de sus considerandos que el literal b del Artículo 4 de la Ley No.158-01 y sus modificaciones “no prevé exención del ITBIS para los servicios contratados por los proyectos clasificados”.

Como consecuencia de las discusiones sobre este tema, la Asociación Nacional de Hoteles y Turismo (ASONAHORES) manifestó que la exclusión de los servicios abarcados en la construcción de los proyectos hoteleros ya iniciados afectaba los presupuestos de inversión presentados para la obtención de sus financiamientos. Para contribuir con la ejecución de esos proyectos en la forma presupuestada, los miembros

del Confotur y la Administración Tributaria acordaron aprobar que esos proyectos que habían suministrado sus listados de servicios requeridos se les autorice la exoneración del ITBIS correspondiente a los servicios y mano de obra.

Esta solución salomónica benefició únicamente a los proyectos listados en la Resolución No. 01-2019, y se limitó exclusivamente a aquellos servicios intrínsecos durante las etapas de construcción, primer equipamiento y puesta en operación del proyecto hotelero.

Igualmente, la aprobación de listados de materiales de proyectos clasificados con anterioridad a la Resolución 28-2018 antes descrita en conjunto con la Resolución No. 01-2019, ha presentado otras dificultades en su aplicación. Se han presentado ante el Confotur, listados que han sido aprobados parcialmente, cumpliendo con el artículo 6 de la Resolución núm. 28-2018, que establece que quedan excluidos de las exoneraciones de materiales los servicios profesionales y el transporte.

Sin embargo, esta situación se ha suscitado incluso en proyectos a los cuales les ha sido reconocida la exención del Itbis de los servicios profesionales toda vez que los mismos obtuvieron clasificación definitiva del Confotur con anterioridad a la entrada en vigor de la Resolución Núm. 28-2018 en franca violación al Principio Constitucional de Irretroactividad de la ley, el cual establece que “La ley sólo dispone y se aplica para el porvenir (...) en ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior”.

Los promotores han tenido que presentar formal recurso de reconsideración a los fines de que fuera modificada la Resolución de aprobación del listado de materiales en cumplimiento con el párrafo I, del artículo 46, de la Ley núm. 107-13, que establece que los órganos administrativos podrán rectificar, en cualquier momento, los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos, sea esto de oficio o a

instancia de los interesados, dejando constancia escrita de las rectificaciones efectuadas.

Finalmente, otro aspecto que tiene su historia de cuestionamientos ha sido la clasificación de proyectos inmobiliarios. Digo que tiene su historia, porque en varias ocasiones en el transcurso de la vigencia del marco regulatorio que compone la aplicación de los beneficios fiscales en el sector turismo, se han suscitado dificultades para la aprobación de los proyectos inmobiliarios ante el Confotur o el reconocimiento de los incentivos otorgados por parte de la Administración Tributaria.

Existe toda una corriente de opinión sobre el turismo residencial, el cual se define como “la actividad económica que se dedica a la urbanización, construcción y venta de viviendas que conforman el sector extrahotelero, cuyos usuarios las utilizan como alojamiento para veranear o residir, de forma permanente o semipermanente, fuera de sus lugares de residencia habitual, y que responden a nuevas fórmulas de movilidad y residencialidad de las sociedades avanzadas”. (Jour Mazón, 2005)

Los primeros años de aplicación de la Ley No. 158-01 fueron un poco accidentados, especialmente por los lapsos en la evaluación, conocimiento y aprobación por parte del Directorio del Confotur. Posteriormente, con la aprobación de la Resolución No. 01/2007 (DPP) de fecha 1 de marzo de 2007 se modificaron los parámetros urbanísticos en las zonas de Boca Chica, tramo este, Juan Dolio y Guayacanes, que estimuló el interés de inversión en esta zona.

Esto trajo como consecuencia, nuevas solicitudes de clasificación de proyectos turísticos inmobiliarios a ser desarrollados en ese polo turístico. Sin embargo, varios expedientes de solicitud no progresaban por el poco interés en su aprobación o la negativa de la solicitud. En este escenario, se adicionó las negociaciones con el Fondo Monetario Internacional (FMI), que contemplaba la eliminación de las exenciones vigentes en la República Dominicana sin individualizar de forma particular cuales disposiciones se verían afectadas por esta recomendación.

Otra preocupación tenía que ver directamente con la interpretación de la Ley No. 158-01, la cual había sido aplicada de manera amplia para apoyar el pujante sector del turismo inmobiliario. En vista de los obstáculos que la aplicación de los incentivos presentaba en las entidades gubernamentales, los promotores se vieron precisados a presentar nuevos argumentos legales para sustentar los méritos de su solicitud, ya que los proyectos propuestos se corresponden con aquellos que la Ley No. 158-01 busca incentivar y que el Confotur había estado aprobando desde el año 2002.

Dentro de los argumentos presentados está las disposiciones del párrafo del artículo 3 de la Ley No. 158-01 que establece: “Las exenciones acordadas para las actividades indicadas en los numerales 2,3,4,5,6, del mismo artículo aplicarán de igual forma para los alojamientos turísticos u otras facilidades de cualquier naturaleza construidas o fomentadas para complementar las mismas, tales como, villas, solares, lotes, apartamentos, amarres para embarcaciones, etc., sea que las mismas estén destinadas a ser operadas por los promotores desarrolladores o vendidas a otras personas físicas o morales, siempre que formen parte de un proyecto clasificado”.

Esa situación ambivalente presentada durante los años 2009 y 2010 fue solventada y los proyectos turísticos inmobiliarios continuaron siendo aprobados por el Confotur, sujeto al cumplimiento de los planes de ordenamiento territorial, leyes ambientales y demás requerimientos de la ley y su reglamento.

Actualmente en el año 2021, retrocedemos nuevamente a una interpretación distinta del referido párrafo del artículo 3, en el sentido de que la Clasificación de un Proyecto Turístico Inmobiliario está sujeto a que el mismo se encuentre dentro de otro proyecto previamente clasificado, cuyo componente sea fundamentalmente hotelero. Por esta situación que pensábamos ya superada, debemos hacer referencia a las razones que llevaron al legislador a incorporar este párrafo con la aprobación de la Ley 184-02 de fecha 23 de noviembre del 2002.

Precisamente, esta modificación buscaba evitar confusión y dejar consagrado de forma expresa, la importancia de fomentar la inversión privada en el desarrollo de proyectos de alojamientos turísticos, dado el auge y competitividad del sector del turismo inmobiliario frente a otros mercados de la región, por lo que por si sola es una actividad merecedora de los incentivos contemplados en la Ley.

Entendemos que una vez más, se ha hecho una interpretación literal de un texto de ley sin tomar en cuenta el contexto y las razones que llevaron al legislador a aprobar esa iniciativa. El texto especifica que las exenciones contempladas en la ley “aplicarán de igual forma para los alojamientos turísticos”, y es a esta previsión, que se le agrega, como un aspecto adicional, las demás facilidades o actividades “para complementar las mismas”, es decir, las que tengan por finalidad complementar los complejos de “alojamientos turísticos de cualquier naturaleza”.

Más claramente, el párrafo único debe leerse y entenderse a partir de la parte capital del artículo 3, el cual establece que:

“Se declara de especial interés para el Estado Dominicano el establecimiento en territorio nacional de empresas dedicadas a las actividades turísticas que se indican a continuación:

..... aplicarán de igual forma para los alojamientos turísticos u otras facilidades o actividades de cualquier naturaleza construidas o fomentadas para complementar las mismas, tales como, villas, solares, lotes, apartamentos, amarres para embarcaciones etc ...;”

Por consiguiente, cuando en el mismo se hace referencia a la actividad complementaria, se refiere a las que resultan complementarias a la construcción de alojamientos turísticos de cualquier naturaleza y que puedan servirle de soporte dentro de un complejo inmobiliario; no que el propio proyecto de turismo inmobiliario tenga un carácter de dependencia frente a la construcción de un hotel.

3.4 Reforma Fiscal.

La Ley No. 1-12 sobre Estrategia Nacional de Desarrollo 2030 (END 2030) promulgada el 25 de enero de 2012, pauta los lineamientos, de las políticas públicas para cumplir acuerdos pactados con organismos multilaterales y a su vez pretende sentar bases para el desarrollo de la República Dominicana. Es la base para establecer la programación de las políticas públicas con una visión de largo plazo para el desarrollo del país, la superación de la pobreza y la elevación del bienestar de la población dominicana.

En el estudio denominado *“Hacia un sistema tributario más eficiente”* producto de un análisis sobre política fiscal en el República Dominicana, entre personal del Banco Mundial y el personal de la Dirección General de Política y Legislación Tributaria del Ministerio de Hacienda, para respaldar los esfuerzos del Gobierno por aumentar los ingresos y reforzar la estabilidad fiscal, y reforzar los fundamentos analíticos del Pacto Fiscal en el que se está trabajando actualmente. Asimismo, destaca que una Reforma Fiscal que incluya una revisión de los incentivos fiscales debe realizarse gradualmente para evitar efectos negativos en los contribuyentes beneficiados con tales incentivos. (Mundial, 2017)

La Ley de Estrategia Nacional de Desarrollo 2030 consagra el compromiso del Gobierno de llevar a cabo una reforma fiscal, donde se incluya en un solo Título del Código Tributario los regímenes de incentivos y consolidar una política pública coherente y sostenible de incentivos.

El artículo 25 relativo a los objetivos generales y líneas de acción correspondientes al tercer eje estratégico, en la sección 3.1.1.2 establece “Impulsar una reforma fiscal integral, basado en la progresividad y transparencia tributaria, orientado a financiar el desarrollo sostenible y garantizar la sostenibilidad de largo plazo de las finanzas del sector público consolidado, en el marco de una ley de

responsabilidad fiscal que permita implementar políticas contra cíclicas y establezca normas y penalidades para garantizar su cumplimiento.”

Desde hace varios años, se habla de la necesidad de una reforma fiscal integral, en la cual sería importante incluir la modificación de los instrumentos y procesos elevados ante la administración tributaria. A este respecto, el capítulo X de la Ley 1-12 refiere a los pactos nacionales en apoyo a la Estrategia Nacional de Desarrollo 2030, y establece en su artículo 36 lo siguiente:

“Reforma Fiscal. - Se consigna la necesidad de que las fuerzas políticas, económicas y sociales arriben a un pacto fiscal orientado a financiar el desarrollo sostenible y garantizar, la sostenibilidad fiscal a largo plazo, mediante el apoyo sostenido a un proceso de reestructuración fiscal integral y el marco de una ley de responsabilidad fiscal que establezca normas y penalidades para garantizar su cumplimiento.

Párrafo: El pacto fiscal implicará que en un plazo no mayor de 3 (tres) años, se habrá iniciado un proceso orientado a: i) reducir la evasión fiscal, ii) elevar la calidad, eficiencia y transparencia del gasto público, iii) elevar la eficiencia, transparencia y equidad de la estructura tributaria, iv) consolidar en el Código Tributario los regímenes de incentivos, v) racionalizar los esquemas tarifarios en la provisión de servicios públicos, vi) elevar la presión tributaria, para viabilizar el logro de los objetivos de desarrollo sostenible formulados en esta Estrategia Nacional de Desarrollo 2030, vii) cumplir con los compromisos asumidos en los acuerdos comerciales que tienen implicaciones fiscales, y viii) elevar el ahorro corriente e implementar políticas contracíclicas.”

La reforma fiscal sigue en la agenda nacional. La situación de la economía y las consecuencias que ha traído la pandemia hace que sea inevitable una reforma para mejorar la calidad y claridad del marco regulatorio del sistema tributario, así como la

transparencia en el desempeño de los poderes públicos y crear los controles necesarios para minimizar la arbitrariedad en el ejercicio del poder público.

En los sistemas democráticos modernos, es un requerimiento obligatorio la transparencia y claridad en el funcionamiento de las administraciones públicas, donde a mayor transparencia, por vía de consecuencia existe mayor seguridad para la toma de decisiones de negocios y decidir por mejores alternativas de inversión.

Ciertamente, el gran reto es implementarla, con miras a avanzar gradualmente con las acciones conjuntas de las organizaciones de la sociedad en general, la sociedad civil y las instituciones gubernamentales en búsqueda del desarrollo sostenible de la República Dominicana.

CONCLUSIONES.

La seguridad jurídica es un pilar de la competitividad de todo país, y un factor clave para atraer las inversiones extranjeras.

En los países de América Latina y el Caribe ha sido una práctica utilizar los incentivos tributarios para fomentar la inversión extranjera, especialmente en ciertos sectores y áreas de la economía. En la República Dominicana, el sector turismo ha sido uno de los sectores que ha recibido mas interés de los inversionistas extranjeros y por ende uno de los sectores al que el Estado ha brindado mayor apoyo para promover y mantener ese interés.

No obstante, la amplia oferta de beneficios tributarios, los inversionistas valoran el clima de inversión existente y la seguridad jurídica en la aplicación de las leyes, especialmente de las leyes tributarias. Es indiscutible que el desarrollo económico de un Estado es proporcional a su estabilidad política y confiabilidad jurídica. La seguridad jurídica se ve reflejada en el desempeño en materia de transparencia, seriedad administrativa y fortalezas institucionales.

En un Estado de Derecho los órganos administrativos deben estar subordinados por un orden constitucional que garantice el control de la administración en el reconocimiento de los derechos esenciales del individuo.

Hemos visto como los llamados principios del derecho tributario son verdaderas limitaciones al ejercicio de la potestad tributaria del Estado. El principio de seguridad jurídica está estrechamente ligado con el principio de legalidad.

El principio de legalidad de la Administración Pública es un mandato a todos los órganos del estado al cumplimiento de las normas en el ejercicio de sus actuaciones. La Administración Tributaria realiza una tarea esencial cuando interpreta y aplica las

normas tributarias, como parte de su potestad de administrar los tributos. Los resultados de esta labor pueden verse afectados por varias realidades tales como falta de personal competente y de funcionarios que se inclinan en su vocación de cobro del tributo.

Los derechos de los contribuyentes deben ser respetados en la aplicación y gestión del tributo por parte de la Administración, la cual en el ejercicio de sus facultades discrecionales puede tomar decisiones que comprometan los principios tributarios. Sin embargo, si la misma es razonable, se puede evitar la aplicación de criterios subjetivos que dan lugar a arbitrariedad o juicios parcializados.

En este contexto, si bien es cierto que el marco regulatorio vigente de los incentivos fiscales en el sector turismo es de difícil aplicación, no es menos cierto que el pronunciamiento justo de un funcionario público y carente de arbitrariedad es la principal demostración de seguridad jurídica y de respeto al principio constitucional de reserva de ley. Es decir, el ejercicio del poder discrecional de la administración siempre debe ser ejercido dentro del marco de la ley.

Los últimos análisis de los incentivos tributarios otorgados en la industria del turismo en República Dominicana concluyen que los mismos han sido consecuencia de condiciones económicas globales y que no han demostrado una relevancia en el crecimiento y desarrollo del sector. Los costos han sido superiores a los beneficios, por consiguiente, no ha sido un instrumento fiscal eficiente y recomiendan que invertir en infraestructura pública es un instrumento fiscal más adecuado para apoyar el turismo y el desarrollo económico.

Por otra parte, los informes realizados por distintos organismos internacionales, y los datos suministrados por las autoridades estatales, encontramos ciertas ambivalencias con respecto al enfoque que se ha transmitido al otorgar y aplicar los incentivos tributarios. Por un lado, se promueve la inversión al ofrecer una serie de beneficios fiscales, proponiendo además la recepción de ingresos al Estado por los

impuestos no exentos o a ser generados por el incremento en la demanda de bienes y servicios. Pero, por otro lado, las autoridades tienden a realizar una interpretación restrictiva en la aplicación de los incentivos, en perjuicio de los principios constitucionales de la tributación que dan certeza y previsibilidad a los ciudadanos acerca de cuales son sus derechos. Recordemos que la seguridad jurídica es sinónimo de reglas claras y decisiones coherentes.

El presidente de la República, Luis Abinader, aseguró en su primer discurso como jefe de Estado, que pese a la delicada situación internacional “este es el momento” de invertir en República Dominicana. Destacó que se creará un clima favorable para motivar la inversión, que garantice la seguridad jurídica, la transparencia y la celeridad en los procesos de contratación.

Con economías grandemente afectadas como consecuencia de la pandemia del COVID-19, este el momento en el que se debe actuar con mayor firmeza para crear las políticas y condiciones necesarias para generar confianza dentro de un contexto económico con grandes desafíos y al mismo tiempo con nuevas oportunidades, en el que más inversionistas sientan interés en invertir en nuestro país, motivados por nuestro clima de inversión y no sólo por la existencia de incentivos tributarios.

Podemos concluir que las inversiones dependen de un conjunto de elementos sobre el clima general de competitividad, posibilidad de crecimiento y oportunidades económicas, por lo que los incentivos pasan a ser un elemento complementario que considerar, aunque no podemos negar que inciden en la toma de decisiones de los potenciales inversionistas.

Con la aprobación de la Estrategia Nacional de Desarrollo se ha dado el primer paso para intentar consolidar todos los regímenes de incentivos tributarios en una sola sección del código tributario, para lograr que sean mas eficientes, con un mejor impacto en la competitividad y la economía, y sobretodo en cumplimiento de los principios de derecho tributario.

RECOMENDACIONES.

- Revisar la política de regímenes de incentivos y las leyes vigentes para modificar si fuere necesario los criterios y requerimientos para su aprobación y aplicación.
- Considerar en el proceso de análisis, discusiones y preparación del pacto fiscal, que sean definidos claramente los criterios para decidir si una empresa o proyecto tiene vocación de acceder a los incentivos.
- Procurar en la redacción del nuevo título donde se incluirán las disposiciones sobre regímenes de incentivo, un lenguaje claro para facilitar su interpretación y aplicación.
- Limitar el período de vigencia de los regímenes de incentivos tributarios en la legislación y realizar las evaluaciones necesarias para decidir si llegado su término, los mismos deben continuar, ser modificados o eliminarse.
- Precisar que la legislación donde se crea un nuevo régimen de incentivos se requiera a los beneficiarios, rendir cuentas de cumplimiento de la normativa ante el Ministerio de Hacienda y que este órgano reciba los recursos necesarios para ejercer la supervisión oportuna.
- Invertir en el personal necesario para que el Ministerio de Hacienda en su calidad de órgano responsable de la política tributaria, pueda vigilar su cumplimiento, y aplicar las sanciones correspondientes cuando sea de lugar.

BIBLIOGRAFÍA

- (CEPAL), C. E. (2019). *Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe*. Santiago: Naciones Unidas .
- UNCTAD. (21 de Junio de 2021). *La inversión extranjera en América Latina se desplomó en un 40% en 2020*. Obtenido de unctad.org: <https://unctad.org/es/news/la-inversion-extranjera-en-america-latina-se-desplomo-en-un-45-en-2020>
- Cepal, C. E. (2020). *La Inversión Extranjera Directa (IED) en América Latina y el Caribe 2020*. Santiago: Naciones Unidas.
- Valdez Albizu, H. (1 de junio de 2021). *La economía dominicana frente al Covid-19: Retos y perspectivas*. Obtenido de bancentral.gov.do: <https://www.bancentral.gov.do/a/d/4863-la-economia-dominicana-frente-al-covid19-retos-y-perspectivas>
- Hacienda, M. d. (2021). *Gasto Tributario en República Dominicana. Estimación para el Presupuesto General del Estado del año 2021*. Santo Domingo: Ministerio de Hacienda.
- (ONU), N. U. (2018). *Diseño y Evaluación de Incentivos Tributarios en países en desarrollo*. Washington: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Sentencia SCJ No. 191, 191 (Suprema Corte de Justicia 22 de marzo de 2017).
- Sentencia TC/0034/12, 0034/12 (Tribunal Constitucional 15 de agosto de 2012).
- USAEmbassy), E. d. (2021). *Informe Clima de Inversión 2021 República Dominicana*. Santo Domingo: USA Embassy.
- Rodriguez, C. (9 de junio de 2019). *Constitución, seguridad jurídica e inversión extranjera*. Obtenido de Diario Libre: www.diariolibre.com
- Novoa, C. G. (2010). Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica. *Derecho & Sociedad*, 27-41.
- Madagaria Gutiérrez, M. (1993). *Seguridad Jurídica y Administración Pública en el siglo XXI* (Vol. Segunda Edición Actualizada). Chile: Editora Jurídica de Chile.
- Sentencia de la Segunda Sala del TCT, 022-2008 (Tribunal Contencioso Tributario (TCT) 14 de marzo de 2008).
- Sentencia TC/0267/15, TC-05-2011-0002 (Tribunal Constitucional 2015 de septiembre de 2015).
- Villegas Delgado, C. (2013). La sumisión del poder público al derecho en el Civil Law y en el Common Law: Estado de Derecho, Rule of Law y su expansión al ámbito internacional. *Bolletín Mexicano de Derecho Comparado Vol. 46 No. 137, 000*.
- Sentencia del Tribunal Constitucional , 0032/12 (Tribunal Constitucional 15 de agosto de 2012).
- Sentencia TC, 0489/15 (Tribunal Constitucional 6 de noviembre de 2015).
- Constitución. (2015). *Constitución de la República Dominicana*. Santo Domingo: Finjus.
- Sentencia TC/0100/13, 0100 (Tribunal Constitucional 20 de junio de 2013).
- Barnichta Geara, E. (2011). *Derecho Tributario, Tomo I, Sustantivo y Administrativo* (Vol. Primera Edición). Santo Domingo.

- Peralta, C. E. (Septiembre de 2015). Tributación y Derechos Fundamentales. Los Principios Constitucionales como Límite al Poder Tributario. Reflexiones a partir de los Ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica. *Revista de Ciencias Jurídicas No. 138*, págs. 89-134.
- Finjus, P. L. (2012). *Tercera Edición de la Constitución Comentada*. Santo Domingo: Fundación Institucionalidad y Justicia, Inc.
- Valera Montero, M. (00 de october de 2020). Jurisprudencia Constitucional Tributaria. Santo Domingo, Distrito Nacional, República Dominicana: Unibe.
- Sentencia TC/0351/14, 0351/13 (Tribunal Constitucional 23 de diciembre de 2013).
- Sentencia TC/0183/14, 0183/14 (Tribunal Constitucional 14 de agosto de 2014).
- Sentencia TC/0006/14, 0006/14 (Tribunal Constitucional 14 de enero de 2014).
- Ross Bravo, J. (2012). Interpretación e integración de la ley tributaria. En J. Ross Bravo, *Derecho Tributario Sustantivo* (Vol. I). Santo Domingo, República Dominicana: Publicaciones Capgefi.
- Nava Rodríguez, M. A. (Mayo-Agosto 2021). La interpretación de las disposiciones fiscales o tributarias a través de sus métodos. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 241-263.
- Obregón Sevillano, T. (s.f.). La interpretación e integración de la norma tributaria. *Advocatus*, págs. 361-375.
- Obregón Sevillano, T. (s.f.).
- CIAT, C. I. (1 de mayo de 2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Recuperado el July de 2021, de www.ciat.org:
https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf
- Sentencia SCJ, Boletín Judicial No. 6=559 (Suprema Corte de Justicia 15 de febrero de 1957).
- Sentencia de la Suprema Corte, Acción en Inconstitucionalidad No. 4 (Suprema Corte de Justicia 10 de noviembre de 2004).
- Zaccaria, G. (2004). *Razón Jurídica e Interpretación*. Madrid, España: Civitas Ediciones.
- (Finjus), F. I. (2012). *Constitución Comentada* (Vol. 3ra. Edición). Santo Domingo: Finjus.
- Villegas Lévano, C. (2015). Límites constitucionales a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria. *Lex No. 16*, 243-278.
- Dioses Pérez, J. A. (2019). La Facultad Discrecional de la Administración Tributaria y la Seguridad Jurídica como garantía para los contribuyentes en el período 2012 a 2017. *Trabajo de Investigación*. Lima, Perú: Universidad Privada del Norte.
- Egas Reyes, P. (2004). La interpretación en materia tributaria. *Foro Revista de Derecho No. 3*, págs. 127-173.
- Jour Mazón, T. (1 de January de 2005). *El dilema del turismo residencial: turismo o desarrollo inmobiliario?* Recuperado el August de 2021, de Research.gate.net:
https://www.researchgate.net/publication/291991391_El_dilema_del_turismo_residencial_turismo_o_desarrollo_inmobiliario/citation/download
- Mundial, B. (2017). *Hacia un sistema tributario mas eficiente*. Washington: Grupo Banco Mundial.
- (s.f.).