



UNIVERSIDAD IBEROAMERICANA – UNIBE

Facultad de ciencias Jurídicas y Políticas
Maestría en Derecho Tributario y Asesoría Fiscal

**“MEDIOS DE DEFENSAS TRIBUTARIA EN LA REPUBLICA DOMINICANA: ANALISIS
DEL IMPACTO DE LA LEY 107-13”**

Sustentante:

Grecia Noelia Carpio Mojica

Matrícula:

21-1004

**Proyecto Final para optar por el título de
Maestría de Derecho Tributario y Asesoría Fiscal**

Asesor Metodológico:

Oscar Valdez

Santo Domingo, D.N.
República Dominicana
Abril 2023

Los conceptos expuestos en el presente trabajo son de la exclusiva responsabilidad de la sustentante del mismo.

ÍNDICE GENERAL

	Págs.
TEMA	III
JUSTIFICACIÓN	IV
DELIMITACIÓN DEL TEMA	V
Delimitación espacial.....	V
Delimitación temporal.....	VI
Delimitación sustantiva.....	VII
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	VII
INTERROGANTES CLAVES	VIII
MARCO TEÓRICO	IX
Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema.....	IX
Desarrollos teóricos atinentes al tema.....	IX
Definición términos básicos.....	X
OBJETIVOS	X
Objetivo general.....	X
Objetivos específicos.....	XI
MÉTODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN	XI
Tipo de Investigación.....	XI
Métodos.....	XI
Técnicas.....	XI

INDICE

INTRODUCCION.....	1
--------------------------	----------

CAPITULO I: DIFERENTES MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA DE TRIBUTACION INTERNA.....	4
----------------------------------------------------------------------------------------	----------

1.1 PRINCIPIOS DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DOMINICANO A LA LUZ DE LA CONSTITUCIÓN DE ENERO 26 DE 2010.....	5
1.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD	6
1.1.2 PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y DE EQUIDAD	7
1.1.3 PRINCIPIO DE IGUALDAD	8
1.2 LOS RECURSOS EN SEDE ADMINISTRATIVA.....	10
1.2.1 ESCRITO DE DEFENSA O DE DESCARGO. NORMA GENERAL 02-2010	12
1.2.2 RECURSO DE RECONSIDERACIÓN	13
1.3 RECURSOS EN MATERIA JURISDICCIONAL	20
1.3.1 RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.....	20
1.3.2 RECURSO DE RETARDACIÓN.....	24
1.3.3 RECURSO DE AMPARO	27
1.3.4 RECURSO DE REVISIÓN.....	28
1.3.5 RECURSO DE CASACIÓN	29

CAPITULO II: LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN LA REPÚBLICA DOMINICANA, DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII).....	34
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

2.1 ORIGEN Y EVOLUCIÓN	35
2.3 LEY NO.227-06 Y SUS EFECTOS EN EL PROCESO DE MODERNIZACIÓN DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS.	41
2.4 LA LEY NO.155-17 SOBRE DE LAVADO DE ACTIVO, UN NUEVO RETO PARA LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS.	46

CAPITULO III: EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO DE CARA A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY NO. 107-13 SOBRE LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS FRENTE A LA ADMINISTRACION	53
3.1 EVOLUCIÓN DEL DERECHO ADMINISTRATIVO EN LA REPÚBLICA DOMINICANA.....	54
3.2 PRINCIPALES CAMBIOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO DESPUES DE LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY NO. 107-13.....	55
3.2.1 COMENTARIOS NORMA 07-2017	56
3.2.2 MODIFICACIÓN DEL PLAZO PARA INTERPONER RECURSO DE RECONSIDERACIÓN ANTE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS	59
3.2.3 CARÁCTER OPTATIVO DE LOS RECURSOS EN SEDE ADMINISTRATIVA.	64
3.2.4 EFECTO SUSPENSIVO DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.	65
3.2.5 FACULTAD NORMATIVA DE LA DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS LUEGO DE LA LEY 107-13.	67
CONCLUSIONES.....	69
RECOMENDACIONES.....	73
BIBLIOGRAFIA.....	75

**MEDIOS DE DEFENSAS TRIBUTARIA EN LA REPUBLICA DOMINICANA:
ANALISIS DEL IMPACTO DE LA LEY 107-13**

JUSTIFICACION

Se reconoce que los impuestos son de suma importancia para el buen funcionamiento de las Instituciones del Estado, sin embargo, se considera que sobre este argumento las autoridades tributarias, en su insaciable voracidad fiscal, reclaman a los contribuyentes el cumplimiento de obligaciones, muchas veces extemporáneas, y en otras ocasiones inexistentes, rayando su actuación en cierto modo en la línea de los abusos y arbitrariedades. Evidentemente, el desconocimiento por parte de una gran parte de la población de cuáles recursos y plazos procesales la Ley No.11-92 (Código Tributario) tiene a su disposición para hacer valer sus derechos, se acrecienta la posición arbitraria de los representantes de la Administración Tributaria, ya como establecía el Doctor Alfonso Llano, *“Da la Impresión de que los contribuyentes hubieran perdido la capacidad de reacción y de que se dedicaran sumisos a trabajar y tributar para que el gobierno despilfarre y la clase política engorde. ¡Qué país más curioso!*

Los momentos difíciles y la impotencia que experimentan los contribuyentes, como consecuencia de actuaciones irreflexivas de los representantes de la Dirección General de Impuestos Internos, es la razón fundamental de la realización de la presente investigación a los fines exponer claramente cuál es el impacto de la Ley No. 107-13 sobre los Medios de Defensa en Materia de Tributación Interna a los para con ello de evitar actos contrarios a la justicia, la razón o las leyes, dictados sólo por la voluntad o el capricho de individuos que desconocen que este tipo de actuación compromete su carrera y su patrimonio, como lo plantean las disposiciones del Artículo No. 148 de la Constitución de la República.

Para la Dirección General de Impuestos Internos los márgenes de apreciación entre lo justo y lo injusto son muy extensos, y sucede que respecto de una misma norma tributaria pueden sostenerse varias interpretaciones, muchas veces válidas ambas; sin embargo, en la mayoría de los casos la Administración Tributaria entiende que su interpretación es infalible, por lo que si el contribuyente no dispone de

conocimiento de textos legales para encontrar la solución jurídica más favorable, posiblemente tendrá que pagar valores que no le corresponden.

De lo anteriormente expuesto, se puede afirmar que este tema será de gran utilidad para los contribuyentes, los estudiantes de la carrera de derecho y la sociedad en general, ya que el mismo ayudará a fortalecer el conocimiento sobre cómo ejercer el derecho de defensa ante una reclamación de pago de impuesto que se considere injusta o carente de base legal.

DELIMITACION DEL TEMA

En el año 2013, el Poder Ejecutivo promulgó la ley No. 107-13, G. O. 10722 del 8 de agosto de 2013, sobre los derechos de las personas en sus relaciones con la administración y de procedimiento administrativo, a través de la citada ley el legislador procuró generar las garantías necesarias para la protección de los derechos de las personas frente las actuaciones de la administración pública.

La Ley 107-13, al decir de expertos en el área administrativa constituye, sin dudas una ley avanzada en el ámbito de Derecho Administrativo Iberoamericano, muy especialmente en el marco de las leyes reguladoras del procedimiento administrativo y las relaciones jurídicas de la Administración y los ciudadanos.

Es evidente, se trata de una Ley que fortalece el procedimiento administrativo, su finalidad y objetivos, en consonancia con las tendencias actuales del Derecho Administrativo moderno.

En definitiva, a través de esta normativa jurídica, se procura garantizar que la Administración actúe conforme a la Ley, garantice los derechos de los ciudadanos, especialmente su derecho a petición, a la tutela efectiva y a la participación en los asuntos de reglamentación de carácter públicos.

De ahí la importancia que la Ley 107-13 da al derecho a la buena administración, cuyos atributos se reflejan en el artículo No. 4, y el carácter servicial de la Administración Pública en el desarrollo de sus funciones.

Una de las más recientes reformas cuasi constitucionales que hemos experimentado los dominicanos ha sido la entrada en vigor de la Ley No. 107-13 sobre los Derechos de las Personas en sus Relaciones con la Administración Pública y los Actos y Procedimientos Administrativos (Prats, 2015). Esta ley produce un verdadero giro copernicano en las relaciones de las personas con la Administración en la medida en que, como el mismo legislador lo declara en los considerandos de la referida ley, “en un Estado Social y Democrático de Derecho los ciudadanos no son súbditos, ni ciudadanos mudos, sino personas dotadas de dignidad humana, siendo en consecuencia los legítimos dueños y señores del interés general, por lo que dejan de ser sujetos inertes, meros destinatarios de actos y disposiciones administrativas, así como de bienes y servicios públicos, para adquirir una posición central en el análisis y evaluación de las políticas públicas y de las decisiones administrativas”.

El presente trabajo procura poner en relieve las bondades garantistas de la Ley 107-13, con las que cuenta los contribuyentes ante las arbitrariedades en la que pudiera incurrir la Administración Tributaria en el desempeño de sus competencias y facultades.

El contexto legal que soportara el presente trabajo está constituido de la siguiente manera:

1. Constitución de la Republica Dominicana proclamada en el 2015; artículos Nos. 6, 7, numeral 4 del artículo 22, 39, numeral 13 del artículo 40, numerales 7, 10,17 del artículo 69, artículos 110, 138, 148,164,165, 243.
2. Código Tributario de la República Dominicana
3. Ley 107-13 sobre los Derechos de las Personas en sus Relaciones con la Administración y de Procedimiento Administrativo.
4. Carta de los derechos de los contribuyentes.
5. Sentencias emitidas Tribunal Superior Administrativo, la Suprema Corte de Justicia y el Tribunal Constitucional de la República Dominicana.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Desde la promulgación de la Ley No.11-92 (Código Tributario), G. O. 9835, de fecha 16 de mayo de 1992, nunca se emitió un reglamento para la aplicación del Título No. I, sobre las normas generales, procedimientos y sanciones tributarias. Podríamos afirmar que, hasta el 15 de marzo de 2010, fecha en que se emitió la Norma General 02-10, sobre disposiciones y procedimientos aplicables a la facultad legal de determinación de oficio de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y las que rigen a su potestad de introducir rectificaciones a las declaraciones de los contribuyentes, no existían garantías claras para el ejercicio del principio de contradicción en las actuaciones realizadas por la DGII.

La Ley No.107-13, sobre los derechos de las personas frente a la Administración y procedimiento administrativo, según sus promotores constituye hasta el momento el punto más alto del proceso de reforma de la normativa administrativa en la República Dominicana, a través de la cual se pretende garantizar los derechos de los de las personas ante la administración pública, incluyendo la Administración Tributaria.

Esta trascendental norma jurídica (Ley No.107-13) establece los principios y reglas que deben observar las autoridades administrativas, incluyendo las del área tributaria, para que sus trámites y actos sean acorde con la Constitución, también regula los deberes y derechos de los ciudadanos ante todas las instituciones públicas estableciendo claramente los elementos necesarios para controlar el debido procedimiento de las actuaciones de la administración, las potestades exorbitantes y privilegios de la Administración Pública frente a la parte más débil que son los administrados, fijando de manera complementaria plazos para las actuaciones que no estén debidamente reguladas.

De igual forma, plantea los límites a la potestad sancionadora, reflejando las reglas de legalidad, tipicidad, responsabilidad y régimen de sanciones.

Por otra parte, la Ley No.107-13 regula el tema de los recursos en Sede

Administrativa planteando el carácter facultativo del administrado a interponer los recursos en Sede Administrativa, dejando claro que está prohibido agravar la condición jurídica del recurrente por el mero hecho de contradecir o reclamar las actuaciones que reflejan de manera unilateral la voluntad de la Administración en el ejercicio de su función administrativa.

INTERROGANTES CLAVES

1. ¿Ofrece el Código Tributario las garantías necesarias para el correcto ejercicio del derecho de defensa de los contribuyentes?
2. ¿Es la República Dominicana un verdadero Estado Social democrático y de derecho?
3. ¿Es una responsabilidad del Estado Dominicano tutelar el derecho fundamental a la buena administración en materia tributaria?
4. ¿Cuáles vías legales tiene el Contribuyente hacer valer su derecho fundamental a la buena administración?
5. ¿Como ha definido el Tribunal Constitucional en sus sentencias el derecho fundamental a la buena administración?
6. ¿Cuáles consecuencias tiene el incumplimiento del debido proceso administrativo para los funcionarios de la Administración Tributaria?
7. ¿Puede la administración tributaria emitir normas sin cumplir con las disposiciones de la Ley 107-13?
8. ¿Dónde se verifica en el procedimiento administrativo tributario el aumento de los plazos procesales para la interposición de los recursos en sede administrativa a raíz de la Ley 107-13?
9. ¿Ha implementado la Administración Tributaria las correcciones de lugar para garantizar a plenitud los derechos de los contribuyentes?
10. ¿Cuáles garantías ofrece la carta de los derechos de los contribuyentes?
11. ¿Cuáles serían las enmiendas o modificaciones a la Ley 11-92 (Código Tributario) con el propósito de mejorar el comportamiento abusivo de los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos?

MARCO TEORICO.

Legislación Administrativa. “no se debe confundir el Derecho Administrativo con la “Legislación Administrativa”. Esta última es tan solo el conjunto de disposiciones emanadas de los poderes del gobierno que sirven para regular las relaciones, tanto de los particulares con los agentes públicos, como de éstos entre sí y se refieren a la resolución de casos particulares no sujetos a la autoridad judicial. (Mueses Henríquez, Rene, (1988), Derecho Administrativo Dominicano, Santo Domingo, República Dominicana)

Derecho Administrativo. La manera más sencilla de definir el Derecho Administrativo es decir que es el derecho propio y peculiar de las administraciones públicas. En efecto, el Derecho administrativo comprende un conjunto o sistema de norma jurídicas, muy numerosas, por cierto, que tienen preferencia común a la Administración pública. Esas normas regulan la organización administrativa, la actividad de la Administración, sus relaciones con otros sujetos de derecho, privados y públicos, y los controles jurídicos a que aquélla está sometida. Ese sistema normativo conforma un ordenamiento jurídico peculiar, en el sentido de que se funda en principios propios y característicos y en un conjunto de conceptos, técnicas y reglas de integración que lo diferencian de otras ramas del Derecho. (Sanchez Morón, Miguel. (2015), Derecho Administrativo, undécima edición, Madrid España).

Breve Referencias a estudios anteriores sobre el tema.

Ortega Polanco, Francisco. (2017) Derecho Administrativo, evolución y perspectiva en la República Dominicana.

Sanchez Morón, Miguel. (2015), Derecho Administrativo, undécima edición, Madrid España.

Ortega Polanco, Francisco. (2015) Derecho Administrativo Intensivo, Santo Domingo, República Dominicana

Esteve Pardo, José. (2013) Lecciones de Derecho Administrativo, Madrid, España.

Barnichta Geara, Edgar. (2011) Derecho Tributario Sustantivo y Administrativo (Tomo I). Santo Domingo, República Dominicana.

Castrejón García, Gabino Eduardo. (2006) Medios de defensa en materia administrativa y fiscal (2da ed.). México.

Falcón y Tella, Ramón-Pulido Guerra, Elvira. (2010) Derecho Fiscal International. Madrid, Barcelona.

Amatucci, Andrea. (2001) Tratado de derecho Tributario (Tomo I-II). Bogotá, Colombia.

González Parada, Hernán Alberto. (1997) En Defensa del Contribuyente. Mecanismos ante los abusos del poder. Santa Fe de Bogotá, Colombia.

Ponts Mestres, Magín. (2007) Derechos y Deberes en el procedimiento de inspección tributaria (2da ed). Madrid, Barcelona:

Ross Bravo, Jaime. (2012) Derecho Tributario Sustantivo. Santo Domingo, República Dominicana.

Spisso, Rodolfo R. (2008) Acciones y recursos en materia tributaria (2da ed). Buenos Aires, Argentina.

Uckmar, Victor.(2000) Principios Constitucionales comunes del derecho tributario. Bogotá, Colombia.

Mueses Henríquez, Rene, (1988), Derecho Administrativo Dominicano, Santo Domingo, República Dominicana

OBJETIVOS

Objetivo General

Describir las garantías en los medios de defensa que con que cuenta el contribuyente a raíz de la la Ley 107-13, ante un incorrecto procedimiento administrativo tributario, en la determinación de la obligación tributaria.

Objetivos Específicos

- Explicar la evolución histórica de los recursos en materia tributaria.
- Describir impacto de la Ley 107-13 en las normativas legales vigentes relativas a los diferentes medios de defensa en materia de tributación interna.
- Detallar las etapas en la evolución histórica de la administración tributaria (Dirección General de Impuestos Internos) en la República Dominicana.
- Enumerar los derechos de los contribuyentes ante los requerimientos arbitrarios de la Dirección General de Impuestos Internos.

METODOLOGIA DE INVESTIGACION A UTILIZAR

Para la realización del presente trabajo pretendemos hacer un estudio bibliográfico-descriptivo que nos permitirá abarcar de forma sólida los aspectos más importantes en cuanto a los medios de defensa con los cuales cuentan los contribuyentes de impuestos en materia de tributación interna en la República Dominicana.

Método a ser aplicados en esta investigación:

Método analítico: consiste en la descomposición que se hace de todos los materiales que componen el cuerpo del trabajo sobre los aspectos críticos del impacto de la ley 107-13 en los medios de defensas contenidos el Código Tributario, todo lo cual, incluye examinar y separar detalladamente cada una de las partes para encontrar los principios y las relaciones.

Técnica de investigación a ser aplicadas son:

Investigación documental: El presente trabajo está basado básicamente en los datos que reflejan los libros publicados por los intelectuales más ilustres en materia de derecho administrativo y derecho administrativo tributario tanto de República Dominicana como de Iberoamérica, en adición se cuenta con las leyes nacionales, leyes extranjeras, tratados y publicaciones realizada por la Dirección General de Impuestos Internos.

Investigación descriptiva: Describir las implicaciones jurídicas de las fallas e incongruencias de la Ley No. 11-92 (Código Tributario) a raíz de la promulgación de la Ley 107-13 y los correctivos como consecuencia de las enmiendas al texto en cuestión.

INTRODUCCION

La República Dominicana ha experimentado en los últimos 18 años cambios importantes en materia de legislación tributaria, al punto que el Congreso Nacional ha aprobado diez reformas tributarias, las cuales, según los gobernantes de turno, no han sido suficientes para equilibrar el déficit presupuestario que refleja la economía del país.

Estas reformas, según la percepción generalizada, en su gran mayoría sólo procuran incrementar las recaudaciones del Estado, sin importar que en ocasiones para ello se lesionen intereses de los contribuyentes, desconociendo los representantes del Poder Legislativo, que el pago de impuestos implica un desapego de algo que es propio (patrimonio) a favor del Estado.

La Dirección General de Impuestos Internos (DGII), reconoció, quizás sin proponérselo, a través de la Norma General No.02-2010 de fecha 15 de marzo de 2010, asomos de arbitrariedad y de abuso de poder en su misión de recaudar los impuestos. Conforme lo expresado por el anterior director de la institución, el Lic. Juan Hernández Batista, la citada norma vino a regularizar los procedimientos aplicables a la facultad legal de determinación de oficio.

Al mismo tiempo, estableció que la misma se convertiría en una **garantía para el contribuyente**, pues ofrecía reglas claras y específicas para entender los reclamos y conocer los procedimientos a seguir, para de esa forma evitar arbitrariedades.

Ciertamente, para todos los estados constituye un gran reto obtener los recursos para financiar las necesidades públicas. Cobrar impuestos es una práctica que data de tiempos inmemoriales, ha sido una exigencia de todos los tiempos y civilizaciones, constituye una constante histórica que permite afirmar que la fiscalidad es un fenómeno connatural a la existencia de comunidades políticas, sin

embargo, dicha responsabilidad no implica que todo lo reclamado esté en consonancia con los textos legales que rigen la materia¹.

Precisamente, ante la voracidad fiscal manifestada a través exigencias irracionales y arbitrarias de pago realizadas por parte de la Administración Tributaria a los contribuyentes, surge la motivación de realizar un análisis pormenorizado de la Ley No.11-92 (Código Tributario), para exponer el impacto de la Ley No. 107-13 sobre los medios de defensa o recursos que pueden interponer los contribuyentes ante cualquier reclamación de pago de impuestos, recargos e intereses realizados por la Dirección General de Impuestos Internos.

El presente análisis tiene como finalidad principal abordar en forma detallada el impacto de la Ley No. 107-13 en los medios defensa en la interposición de los recursos contemplados en la Ley No.11-92 (Código Tributario) en materia de tributación Interna.

Adicionalmente, trataremos temas; como la evolución histórica de los recursos en el país a partir de la caída de la dictadura de Rafael Leonidas Trujillo Molina, el proceso de modernización de la Dirección General de Impuestos Internos y su nuevo rol ante la entrada en vigencia de la Ley No. 155-17, G. O. 10886 de fecha 01 de junio de 2017, complementan la calidad de este informe.

En este sentido, otro de los temas que por su vigencia cobra mayor relevancia, es el relativo a los principios tributarios establecidos en el Artículo No.243 de la Constitución Dominicana, el cual se trata de manera detallada en el Capítulo I del presente trabajo, ya que a través de ellos se hace imperativo que el requerimiento de pago de impuestos esté respaldado por una ley previamente sancionada por el Poder Legislativo. El principio de legalidad es la piedra angular del Estado de Derecho, que abarca todos los aspectos de la acción de los órganos públicos.

¹ Pons Mestres, Magin. La Justicia Tributaria y su formación Constitucional. Revista Tributación, enero-junio 1985. Incat, Santo Domingo, República Dominicana.

Adicionalmente, la ocasión es propicia para exponer consideraciones respecto a la pertinencia del Escrito de Descargo establecido en la Norma No.02-2010, sustituida por la Norma 07-2014, así como el vicio de incompetencia que reflejan las resoluciones emanadas por el departamento de reconsideración de la Dirección General de Impuestos Internos al tratar los temas relativos a la sanción por infracciones; un tema reservado única y exclusivamente al Tribunal Superior Administrativo (Recurso Contencioso Tributario).

Sin lugar a dudas, estos temas transmiten una grave preocupación a los contribuyentes, por lo cual el presente trabajo constituye un instrumento fundamental en la interposición de recursos como medio de defensa y al mismo tiempo, sirve para identificar y combatir los actos arbitrarios e irracionales emanados de la Administración Tributaria.

Por último, el presente trabajo se realizó basado en un estudio bibliográfico-descriptivo, que permitió abarcar de forma sólida los aspectos más importantes en cuanto a el impacto de la Ley 107-13 en los medios de defensa con los cuales cuentan los contribuyentes en materia de tributación interna en la República Dominicana. Los métodos aplicados en esta investigación fueron el inductivo, el deductivo y el analítico.

**CAPITULO I: DIFERENTES MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA DE
TRIBUTACION INTERNA**

1.1 Principios del Régimen Tributario Dominicano a la luz de la Constitución de enero 26 de 2010.

El 26 de enero del año 2010, la Asamblea Nacional proclamó una nueva Carta Sustantiva del Estado, al decir de algunos expertos, la más completa en toda la historia de la República Dominicana. La citada Constitución dedica como novedad una sección especial para establecer un Régimen Tributario sobre el cual el Estado Dominicano ha de procurar los mecanismos necesarios para agenciarse la obtención de recursos económicos, que permitan suplir las necesidades propias del Estado.

Si bien es cierto que el Régimen Tributario establece las pautas para la obtención de los recursos económicos para financiar los servicios que ofrece el Estado Dominicano, no es menos cierto que lo más importante desde el punto de vista legal es el establecimiento del marco jurídico dentro del cual debe desenvolverse el Poder Legislativo al momento de crear las leyes de carácter tributario. Establece el artículo No. 243 de la Constitución Dominicana lo siguiente:

Artículo 243.- Principios del Régimen Tributario. *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 tributarios constitucionales establecidos en este artículo No. 243 constituyen elementos de importancia capital, ya que permiten establecer los límites a los poderes del Estado, en cuanto a la facultad para el establecimiento y exigencia de pago de los tributos sobre arbitrariedades, atropellos y actuaciones ilegítimas.

Antes de observar en detalle cada uno de los principios sobre los cuales está basado el régimen de tributación en la República Dominicana, considero conveniente definir el concepto de derecho tributario constitucional, el cual según Ernesto Eserverri es la rama del Derecho Financiero, que estudia los principios y las

normas relativas al establecimiento y recaudación de los tributos, y analiza las relaciones jurídicas que de ellos se derivan.

1.1.1 Principio de Legalidad.

En diferentes países el Principio de Legalidad ha sido objeto de grandes debates. Muchas son las razones de dichos debates, entre ellas se pueden mencionar: el imparable proceso de crecimiento económico que experimentan algunas economías, y la necesidad de sus gobernantes de imponer modernas políticas económicas o tomar decisiones de carácter tributario con mayor prontitud.

Como establece el profesor Ernesto Eseverri², a través del Principio de Legalidad se procura prohibir al Poder Ejecutivo que, en el ejercicio de su potestad normativa, vía reglamentos, interfiera en determinados ámbitos jurídicos que, por su especial connotación o sensibilidad, sólo deben quedar reservados al acuerdo mayoritario de la voluntad expresada en el Parlamento. En este sentido, es importante reconocer que la Ley no podrá anteponerse a todas las situaciones que puedan derivarse de la indetenible evolución de los pueblos, y es por esto sería muy difícil proveer la solución a todos los casos imposible al momento de crear una normativa. En consecuencia, según algunos tratadistas de la materia, es permisible sin que pueda considerarse una violación al Principio de Legalidad, que ciertas leyes otorguen poderes discrecionales a la Administración Tributaria para enfrentar este tipo de situaciones³.

Respecto a este tema, otros tratadistas son radicalmente opuestos a la discrecionalidad, entienden que el Principio de Legalidad es un principio que opera sobre la producción normativa que, aplicado al Derecho tributario, se concreta en la exigencia de que el establecimiento de los tributos se lleve a cabo mediante la Ley. Esta corriente de pensamiento es coherente con los lineamientos establecidos en el Artículo No.93 numeral a) de la Carta Magna, cuando plantea que sólo el Congreso Nacional tiene la facultad exclusiva de establecer los impuestos y su modo de recaudación, por tanto, aquellas imposiciones o reclamos de impuestos

² Derecho Tributario 2da. Edición. Página No. 41

³ Edgar Barnichta Geara, Derecho Tributario Administrativo, Página No.58

que no cuenten con el respaldo de una ley se considerarán nulas de pleno derecho por ser violatoria al marco constitucional vigente⁴.

Sobre este tema el Tribunal Constitucional⁵ ha expresado que el Principio de Legalidad Tributaria es uno de los principios esenciales del Estado Moderno, reconociendo que la doctrina lo considera como una regla fundamental del derecho público.

Es preciso resaltar, como establece el Doctor Edgar Barnichta en su libro Derecho Tributario Administrativo, que el concepto del Principio de Legalidad no sólo abarca lo contenido en la Ley, stricto sensu, sino que este principio se refiere a todo el ordenamiento jurídico establecido, y, por tanto, abarca los reglamentos, decretos y normas generales. Es por esto que, en casos de abuso de poder, interpretación errada, o negligencia, por parte de la Administración Tributaria en la aplicación de las disposiciones legales, el Código Tributario ofrece al contribuyente las vías para reclamar sus derechos, como son los recursos como medio de defensa, los cuales se desarrollarán más adelante.

1.1.2 Principios de Justicia y de Equidad.

Existe un gran consenso respecto a que el concepto de justicia y equidad son términos sinónimos, sin embargo, la Constitución proclamada el 26 de enero de 2010 Artículo No. 243, incluye ambos conceptos.

Como se ha establecido al principio de este tema, algunos autores-Pablo Chico de la Cámara⁶, por ejemplo, plantea que en su opinión: *la justicia y la equidad son términos sinónimos por lo que la inclusión de ambos principios en el mismo precepto resulta redundante.*

⁴ Artículo No. 6, Constitución de la República Dominicana proclamada el 26 de enero de 2010.

⁵ Sentencia No.TC/0014/2012. Boletín Constitucional. Tomo I. Volumen I. Página No.167

⁶ Pablo Chico de la Cámara. Comentarios a la Constitución de la República Dominicana. Tomo II, 1197.

El profesor Chico de la Cámara, al comparar los principios tributarios contenidos en la Carta Sustantiva Dominicana con los principios tributarios de la Constitución Española, continúa expresando lo siguiente:

La Constitución Dominicana solo regula de estos principios, el de igualdad (art. 243) y el de capacidad contributiva (art. 76.6), sin embargo, entiende que cabe deducirse del valor superior del ordenamiento jurídico de la justicia. En todo caso, hubiera sido deseable, por un lado, que el principio de capacidad contributiva (Artículo No.75, numeral 6) estuviera reflejado expresamente también en el Artículo No.243, y, por otro lado, que se consideraran el resto de los principios que engloban la máxima justicia tributaria, es decir, no solo el de capacidad económica y el de igualdad, presentes en la Constitución Dominicana, sino también, el de progresividad, generalidad, y el de no confiscatoriedad.

1.1.3 Principio de Igualdad.

La mayoría de las Constituciones, a excepción de la inglesa, siempre dictan normas para determinar los límites e indicar los principios a los cuales debe ceñirse el Poder Legislativo para el desempeño de su actividad.

Al decir del profesor Víctor Uckmar, en su obra “Principios Comunes del Constitucional Tributario,” uno de los imperativos categóricos plasmados en casi todas las Cartas Magnas es la igualdad de derechos y deberes de los ciudadanos.

Plantea el profesor Uckmar, haciendo un poco de historia, que este principio se impuso con mayor vigor, luego de la Revolución Francesa, sustentado en una motivación política y posteriormente jurídica. El objetivo primordial era abolir los privilegios de las clases o castas, que caracterizaban los sistemas de la época, afirmando la igualdad de todos ante la Ley.

La igualdad, según el profesor Uckmar, ante las cargas fiscales puede ser entendida en dos sentidos:

1. En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo privilegios de clase, de raza y de religión, de manera que los

contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal.

2. En sentido económico, con la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y en proporción a su capacidad contributiva.

Según las investigaciones realizadas, en Francia antes de la Revolución, la nobleza y el clero consideraban deshonroso el pago del impuesto, por lo que no eran alcanzados por la carga tributaria; la preocupación de que los privilegios pudieran ser reimplantados, motivó la inclusión de este principio en forma explícita.

Las constituciones más modernas, generalmente plantean la distribución de los impuestos en proporción a las posibilidades económicas, es decir, en base a la capacidad contributiva, estableciendo cada una de ellas; que el sistema tributario debe ser progresivo.

Cuestiona Uckmar, sobre la progresión *¿es una característica que deben tener los impuestos, a los efectos de ser respetado el principio constitucional que determina su medida en relación a la capacidad económica o contributiva?* Responde el autor, que esta cuestión es una de las discutidas y a pesar de los estudios que se han realizado sobre la misma, no se ha podido dar una definición científica que satisfaga. La conclusión a la que han arribado prestigiosos autores es que se trata de “una expresión que por sí misma nada dice y no da ninguna luz de racionalidad acerca de los modos de distribución de los tributos generales”.

Por ejemplo, establece Uckmar, al citar a SCOTTO, que el término capacidad contributiva no es más que una habilidad dialéctica con la cual se puede justificar o explicar todo aquello que se quiera.

No obstante, la imprecisión del significado, la constitución dominicana establece que es un deber fundamental tributar, de acuerdo con la Ley y en proporción a su capacidad contributiva⁷, para con ello financiar los gastos e inversiones públicas.

La realidad es que no todas las personas tienen el mismo grado de riqueza o pobreza, por tanto, se refleja una imposición de una igualdad meramente matemática y no proporcional a la capacidad económica de cada contribuyente.

1.2 Los Recursos en Sede Administrativa.

Al decir del doctor Florián Tavares Hijo⁸, los recursos son la única vía que el derecho pone a disposición de la parte perjudicada por la sentencia. Para el doctor José R. Frías López⁹, los recursos son las vías dadas por el legislador a las partes para atacar o recurrir las sentencias dictadas por un tribunal con las que no estén de acuerdo, a fin de obtener del tribunal competente apoderado su reformación o revocación.

Para Guillermo Cabanellas de Torre, en su Diccionario Jurídico Elemental los recursos son por antonomasia, en lo procesal, la reclamación que, concedida por Ley o reglamento, formula quien se cree perjudicado o agraviado por la providencia de un juez o tribunal, para ante el mismo o el superior inmediato, con el fin de que la reforme o revoque.

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

Considera el doctor Edgar Barnichta, que los recursos como institución jurídica, se encuentran consagrados en la mayoría de los sistemas jurídicos de todo el mundo, y permiten a una persona que se siente afectada con el dictamen de un acto,

⁷ Constitución de la República Dominicana. Numeral 6), Artículo No. 75

⁸ Elementos de Derecho Procesal Civil Dominicano. Volumen III. Los Recursos, página No.2

⁹ Los Recursos. Dr. José R. Frías López, página No. 45

resolución o sentencia acudir ante el mismo órgano que lo dictó o ante un órgano superior, con la finalidad de que se modifique o se revoque.

Como se expresó anteriormente, es un deber constitucional de todo ciudadano tributar, de acuerdo con la Ley para con ello financiar los gastos e inversiones públicas, sin embargo, como expresa el doctor Edgar Barnichta¹⁰, existen casos en los cuales el contribuyente entiende que el Fisco le está cobrando más impuestos de los que realmente debe pagar o no responde a sus solicitudes o le impone sanciones, a su entender improcedente o simplemente la Dirección General de Impuestos Internos actúa al margen de las leyes. Para estos casos, y como derivación del derecho de defensa, la Ley establece vías legales para actuar en contra de las actuaciones del Fisco.

A continuación, se procede a ver en detalle los diferentes recursos con los cuales cuentan los contribuyentes cuando consideren incorrectas la reclamación de impuestos, recargos e intereses por parte de la Dirección General de Impuestos Internos. Estos son los recursos en sede administrativa y los recursos en materia jurisdiccional.

Los recursos en sede administrativa, como su nombre lo indica son aquellos recursos que son interpuestos en sede administrativa, es decir ante el mismo órgano que lo emitió. En el país, algunos autores consideran que sólo existe en sede administrativa el Recurso de Reconsideración, sin embargo, considero que esta posición no obedece a la realidad de la legislación fiscal vigente, pues en fecha 15 de marzo de 2010, la Dirección General de Impuestos Internos en el ejercicio de sus facultades emitió la Norma 02-2010, la cual en su artículo No. 9 establece que el contribuyente contará con un plazo de quince (15) días luego de que reciba el Formulario de Detalle de la Citación, para formular por escrito, a través de lo que la norma citada define como Escrito de Descargo, sus argumentos para fines de que la Administración lo descargue de los incumplimientos que le atribuye y presentar las pruebas que fundamenten su derecho.

¹⁰ Derecho Tributario, Tomo II, Página No.1027

1.2.1 Escrito de Defensa o de Descargo. Norma General 02-2010.

Según el Artículo No. 1, numeral 10), para los fines de la citada norma, el Escrito de Descargo constituye un documento motivado el cual es sometido por el contribuyente, conjuntamente con documentos anexos, mediante el cual el contribuyente explica las causas de las inconsistencias, incumplimientos u otras inobservancias respecto a sus obligaciones que le han sido informadas por la Dirección General de Impuestos Internos, dentro de los plazos establecido en la presente norma general.

Adicionalmente, con la emisión de esta normativa, la Dirección General de Impuestos Internos, excede sus facultades normativas, pues la norma 02-2010 viola principios tributarios y derechos fundamentales establecidos en la Constitución Dominicana.

1. Creación de un escrito de descargo equivalente a un Recurso de Reconsideración, en franca violación al Principio de Legalidad establecidos en el artículo No. 243 de la Constitución.
2. Por otro lado, al considerar la Norma 02-2010, en su Artículo No.16, numeral 1), que las impugnaciones llevadas a cabo a través de una fiscalización de escritorio no causan el cierre del período fiscal para fines de ulteriores fiscalizaciones; según la norma citada, un período fiscal solamente se considera cerrado cuando se han revisado íntegramente las partidas que impactan la determinación de todos los impuestos a los cuales está obligado el contribuyente en ese determinado ejercicio, transgrediendo las siguientes disposiciones:
 - Las disposiciones contenidas en el Artículo No.75, numeral 5) de la Constitución Política, sobre los Derechos Fundamentales, que establece que ninguna persona puede ser juzgada dos veces por una misma causa, es decir el Principio Constitucional llamado Non Bis Ídem.
 - El Principio de Legalidad Tributaria, debido a que lo expresado en el artículo analizado no está contemplado en las disposiciones de la Ley No.11-92 (Código Tributario), por tanto, conforme el Artículo No.40, numeral 15) de la

Carta Magna “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la Ley no manda, ni a impedírsele lo que la Ley no prohíbe.

En la práctica la Dirección General de Impuestos Internos realiza una “auditoria” de escritorio solicitando prácticamente las mismas informaciones que en una auditoria de campo, por lo que resulta inadmisibile que en virtud de las disposiciones contenidas en la Norma 02-2010, citada precedentemente, la Dirección General de Impuestos Internos pueda revisar cuantas veces entienda necesario durante el periodo de prescripción el ejercicio fiscal sujeto a la revisión de escritorio, sin perjuicio de que la notificación de inconsistencia extiende o suspende por dos (2) años el plazo de prescripción.

Por último, en cuanto al Recurso Jerárquico el cual debe interponerse ante el órgano jerárquico o superior a raíz de la promulgación 19 de junio de 2006, de la Ley No.227-06 que otorgó personalidad jurídica u autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) fue derogado el Artículo No. 62

1.2.2 Recurso de Reconsideración.

El artículo No.57 de la Ley No.11-92 (Código Tributario) establece que los contribuyentes que consideren incorrectas o injustas las decisiones de la Administración Tributaria respecto a estimaciones de oficios, ajustes practicados a sus declaraciones juradas, o la determinación de cualquier otro impuesto, podrán solicitar a la Administración Tributaria que reconsidere su decisión.

Según se puede observar en la redacción del citado artículo, no es posible interponer el recurso de reconsideración contra otras actuaciones de la Administración Tributaria, como, por ejemplo, sanciones por incurrir en Faltas Tributarias. En este sentido, el Doctor Edgar Barnichta en su obra Derecho Tributario Tomo II, establece que el Código Tributario no permite el Recurso de Reconsideración cuando se trate de la aplicación de sanciones por Faltas Tributarias. Continúa expresando el Doctor Barnichta que esta situación puede deducirse no sólo del contenido limitativo del artículo No. 57, sino también de las

disposiciones del artículo No. 79 del mismo Código, el cual consagra que en contra de la resolución de la Administración Tributaria que imponga sanciones, podrá interponerse el recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.

En la práctica se ha tenido la experiencia de observar resoluciones evacuadas por el Departamento de Reconsideración donde se pronuncia sobre este y otros temas sobre los cuales la Dirección General de Impuestos Internos debería abstenerse de conocer para no incurrir en el error de incompetencia, ya que según la Ley No.11-92 (Código Tributario) no es la jurisdicción competente para tratar el punto citado anteriormente.

La interposición del Recurso de Reconsideración debe realizarse dentro de los 20 días siguientes a la fecha de recepción de la notificación de la decisión que se pretende impugnar, conteniendo los alegatos y documentaciones sobre los cuales se fundamentan las pretensiones. El incumplimiento de la formalidad para la interposición del Recurso de Reconsideración conlleva la pena de caducidad del mismo, debido a que la inadmisibilidad provoca la confirmación del acto impugnado y la resolución evacuada tendrá la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada.

A pesar de que han transcurrido casi veinte y dos (22) años desde la promulgación de la Ley No.11-92 (Código Tributario), a la fecha no existe un reglamento, norma o resolución que permita aclarar temas de gran importancia como el tema de los plazos para el depósito de documentaciones o recursos; tal es el caso del plazo de veinte (20) días para el depósito del Recurso de Reconsideración donde no se establece si el cómputo del plazo debe contarse en días calendarios o en días hábiles.

Sobre este punto, el Doctor Barnichta plantea, que en la práctica el cómputo de los plazos de días para recurrir se toma como días calendario, aunque si el plazo termina en un día feriado o no hábil, el plazo vencerá el próximo día hábil.

Hasta el momento, la jurisprudencia no se ha pronunciado sobre si el cálculo del plazo debe realizarse sobre la base de días laborables, días calendarios, o si se

incluyen o no los días feriados, sin embargo, la jurisprudencia dominicana registra una posición coherente respecto a que cuando existe notificación el cómputo del plazo es franco y se cuenta día a día:

*a) **Término en Día Feriado: el Plazo se Prorroga hasta el Día Hábil Siguiente.** Considerando, que es de principio que cuando un plazo termina en día de fiesta legal o inhábil, dicho plazo se prorroga hasta el día siguiente que resulte hábil para los fines legales; Considerando, que en su Resolución No.78-83, el Secretario de Finanzas da por establecido y también este Tribunal que la interpuso su recurso de Reconsideración, en fecha 6 de julio de 1982, que era el día siguiente hábil al 5 de julio de 1982, pero pese a los alegatos de I, dicho recurso fue declarado extemporáneo, lo cual resulta improcedente en buen derecho. (Sentencia del TSA, de fecha 25 de enero de 1984, Boletín del TSA No.73, pág.97)*

*b) **El Plazo para Recurrir al Tribunal Contencioso Tributario es Franco.** Considerando, que el artículo 144 del Código Tributario dispone que el plazo para recurrir ante el Tribunal Contencioso Tributario será de quince (15) días, contados a partir del día en que el recurrente reciba la resolución del Secretario de Estado de Finanzas; Considerando, que el artículo 1033 del Código de Procedimiento Civil, que tiene el carácter de derecho supletorio en materia tributaria, de acuerdo a lo dispuesto expresamente por los artículos 3, párrafo III y 164 del Código Tributario, en su primer párrafo dispone lo siguiente: "El día de la notificación y el del vencimiento no se contarán en el término general fijado por los emplazamientos, las citaciones, intimaciones y otros actos hechos a persona o domicilio"; Considerando, que el texto citado anteriormente recoge el principio general de que todo plazo procesal, que es aquel que tiene como finalidad permitir el ejercicio de una actuación una vez iniciada la acción en justicia y que tiene como punto de partida una notificación a persona o a domicilio, es un plazo franco, por lo que en el cómputo del mismo no se contará el día de la notificación "dies a-quo", ni el de su vencimiento "dies ad quem"; Considerando, que el plazo para recurrir*

ante el Tribunal Contencioso Tributario se inicia con la notificación al recurrente de la resolución de la Secretaría de Estado de Finanzas, según reza el citado artículo 144 del Código Tributario; por lo que dicho plazo, al tener como punto de partida una notificación a persona o a domicilio, es franco, por aplicación del principio general del artículo 1033 del Código de Procedimiento Civil. (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de enero del 2002, B.J. No.1094, pág.484)

c) El Plazo para Recurrir al Tribunal Contencioso Tributario es Franco. *Considerando, que nuestra Suprema Corte de Justicia en funciones de Corte de Casación, ha consagrado que todo plazo que tiene como punto de partida una notificación a persona o domicilio es franco (Boletín Judicial 908, pág.1047), que este tribunal adopta el criterio expresado por nuestro más alto tribunal en sentencia de fecha 9 de enero del año 2002, que dice que: "todo plazo procesal, que es aquel que tiene como finalidad permitir el ejercicio de una actuación una vez iniciada la acción en justicia y que tiene como punto de partida una notificación a persona o a domicilio, es un plazo franco, por lo que en el cómputo del mismo no se contará el día de la notificación "dies a-quo", ni el de su vencimiento "dies ad quem". (Sentencia del TCT, de fecha 31 de enero del 2002, Boletín del TCT No.16, pág.58).*

La Administración Tributaria, de conformidad con las disposiciones del Artículo No.57, de la Ley No.11-92 (Código Tributario), podrá a petición del contribuyente, conceder un plazo no mayor de treinta días para que la parte afectada pueda ampliar sus alegatos.

Al interponer el presente recurso, queda suspendida la obligación de pago del impuesto y de recargos determinados, hasta tanto haya una decisión al respecto. La diferencia del impuesto que diere lugar a pagar estará sujeta al pago de interés indemnizatorio, contemplados en Artículo No.27 de la Ley No.11-92 (Código Tributario).

La práctica refleja que la Dirección General de Impuestos Internos incurre en demoras excesivas respecto al conocimiento de los Recursos de Reconsideración, implicando que los contribuyentes se vean en la necesidad de interponer un Recurso de Retardación, ante el Tribunal Superior Administrativo, tema que se tratarán en los capítulos siguientes.

El Recurso de Reconsideración que se pretenda interponer deberá cumplir con los siguientes requisitos:

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

Anterior a la promulgación de la Ley No.173-07, del 12 de julio del 2007, sobre Eficiencia Recaudatoria, el Artículo No. 4 de la Ley No.13-07, sobre Tribunal Superior Administrativo, establecía que la interposición o no del Recurso de Reconsideración era facultativa del contribuyente o recurrente, sin embargo, después de la entrada en vigencia de la citada Ley, es obligatorio agotar las vías administrativas (Recurso de Reconsideración) antes de acudir al Tribunal Contencioso Tributario. En tal sentido el numeral a) del artículo No. 3 de la Ley No.173-07, lo siguiente:

Artículo 3.- A partir de la entrada en vigencia de la presente Ley, todo contribuyente, responsable, agente de retención, agente de percepción, agente de información, fuere persona natural o jurídica, investida de un interés legítimo, podrá imponer el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Contencioso Tributario Administrativo, en los casos, plazos y formas que establece la Ley No.11-92, de fecha 16 de mayo de 1992 (Código Tributario de la República Dominicana), contra las resoluciones de la

Administración Tributaria, los actos administrativos violatorios de la Ley Tributaria, y de todo fallo o decisión relativa a la aplicación de los tributos nacionales y municipales administrados por cualquier ente de derecho público, o que en esencia tenga este carácter, que reúna los siguientes requisitos:

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

Con respecto a este último punto, el numeral 17) del Artículo 4 de la Ley No.107-13 de fecha 24 de julio del 2013, sobre los Derechos de las Personas en sus Relaciones con la Administración Pública y Procedimiento Administrativo plantea nuevamente que los administrados tiene derecho a interponer recursos ante la autoridad judicial sin necesidad de agotar la vía administrativa previa, por lo que, será facultativo para los administrados interponer o no el recurso de reconsideración en sede administrativa.

Una vez evacuada la resolución que pone fin al proceso en la esfera administrativa, la Administración Tributaria estará habilitada de pleno de derecho para adoptar todas las medidas necesarias para promover el cobro compulsivo de los impuestos, recargos e intereses a que hubiere lugar, y solicitar todas las medidas conservatorias que estime convenientes para resguardar el crédito fiscal, tal y como establece el Artículo No. 81 de la Ley No.11-92 (Código Tributario).

*Artículo 81. Cuando exista **riesgo** para la percepción del pago de los **créditos** tributarios o de las sanciones pecuniarias por infracciones, como consecuencia de la posible desaparición de los bienes sobre los cuales hacer efectivos dichos créditos o sanciones la Administración Tributaria podrá requerir las siguientes medidas conservatorias sobre dichos bienes:*

1. *Embargo conservatorio.*
2. *Retención de bienes muebles.*
3. *Nombramiento de uno o más interventores.*
4. *Fijación de sellos y candados.*
5. *Constitución en prenda o hipoteca.*
6. *Otras medidas conservatorias.*

Conviene advertir que para el ejercicio de estas vías de ejecución no se requerirán los procedimientos establecidos en el Derecho Común del otorgamiento del juez competente, si no los procedimientos especiales establecidos en la Ley No.11-92 (Código Tributario).

Sin embargo, la Dirección General de Impuestos Internos hace una interpretación inadecuada de concepto de crédito planteado en la Ley No.11-92 (Código Tributario), ya que en la práctica se realizan medidas conservatorias o inicio de cobro de deudas de manera compulsiva, sin existir créditos avalados por certificados de deuda que según las disposiciones de los Artículos No.96 y No.97 son los únicos títulos ejecutorios mediante los cuales el Ejecutor Administrativo, en representación de la Dirección General de Impuestos Internos, podría trabar embargos conservatorios.

Es decir, que de acuerdo con esta disposición-comenta el doctor Barnichta-y por el solo hecho de resolverse un Recurso de Reconsideración en sede administrativa, no ante un órgano jurisdiccional independiente e imparcial, el Fisco procede a emitir su propio título ejecutorio (Certificado de Deuda) y proceder al cobro coactivo de una deuda tributaria aún no discutida en los tribunales. Continúa expresando el doctor Barnichta, que según las sentencias dictadas por el tribunal superior administrativo la Administración Tributaria solo podrá emitir títulos ejecutorios cuando el contribuyente no recurre en contra del acto de determinación o cuando el asunto controvertido ha sido decidido por el Tribunal Superior Administrativo.

1.3 Recursos en Materia Jurisdiccional.

Conforme lo expuesto por el doctor Barnichta¹¹, los recursos jurisdiccionales, son aquellos que se conocen ante un órgano jurisdiccional distinto al órgano que emitió el acto que se impugna, ya sea ante un Tribunal Administrativo perteneciente al Poder Ejecutivo o a la Administración Pública, pero a la vez con carácter independiente e imparcial de esta, o ante un Tribunal Judicial, perteneciente al Poder Judicial, ya sea ordinario o especializado. En este último caso el recurso puede interponerse ante un tribunal judicial ordinario o ante un tribunal judicial especializado, según la legislación de cada país. En consecuencia, los órganos jurisdiccionales pueden ser de carácter administrativo o de carácter judicial o contencioso.

1.3.1 Recurso Contencioso Tributario.

Todo contribuyente investido de un interés legítimo podrá interponer el Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Administrativo, contra las resoluciones de la Administración Tributaria, y contra todo fallo o decisión relativa a la aplicación de los tributos nacionales y municipales administrados por cualquier ente de derecho público, o que, en esencia, tenga este carácter.

La Ley No.11-92 (Código Tributario) establece como requisitos para la interposición del Recurso Contencioso Tributario, los siguientes:

- a) Que se trate de actos contra los cuales se haya agotado toda reclamación de reconsideración dentro de la administración o de los órganos administradores de impuestos, los cuales deberán ser conocidos en un plazo no mayor de 90 (noventa) días, a partir del cual quedará abierta la posibilidad para el contribuyente de interponer el recurso en el Tribunal Contencioso Tributario.

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

¹¹ Barnichta Geara, Edgar. (2011) Derecho Tributario Sustantivo y Administrativo (Tomo II). Página No. 1029

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

Adicionalmente, corresponde al Tribunal Superior Administrativo, conocer las acciones en repetición o pago indebido o en exceso de tributos en general. De igual forma corresponde conocer las acciones en contra de la resolución que rechace las excepciones presentadas por ante el Ejecutor Administrativo, dentro del procedimiento de cobro compulsivo de la deuda tributaria.

A pesar de que el Artículo No. 143 de la Ley No.11-92 prevé que no se podrá recurrir al Tribunal Superior Administrativo, contra la aplicación de impuestos u otros tributos públicos, multas, recargos e intereses, si no se aporta al tribunal la prueba de haber pagado los mismos, la práctica indica lo contrario, en virtud de que en el año 1998 el Tribunal Contencioso Tributario a través de la sentencia No. 01-98 determinó la inconstitucionalidad de los Artículos 80 y 143 del Código Tributario, por ser los mismos contrarios a la Constitución de la República.

El pago previo para la interposición de un recurso es conocido como el Solve et Repete, que no es más que la exigencia de abonar el monto del tributo determinado por la Administración como condición habilitante de la instancia judicial.

Rodolfo R. Spisso¹² al tratar el tema El Proceso Tributario y el Marco Constitucional, establece que *“En un Estado de Derecho deviene inadmisibile la obligación de pago de una deuda fiscal determinada por la Administración sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia evalué siquiera la procedencia de la suspensión de la intimación formulada por el organismo fiscal. El solve et repete, al excluir la*

¹² Rodolfo R. Spisso, Acciones y Recursos en Materia Tributaria, Segunda Edición, página No.67

posibilidad de este contralor judicial efectivo, al erigirse en un presupuesto necesario para tener habilitada la instancia judicial, resulta inconstitucional.”

El plazo para recurrir ante el Tribunal Superior Administrativo en materia Contenciosa Tributaria es treinta (30) días a contar del día en que el recurrente reciba la notificación del acto recurrido, o del día de la publicación oficial del acto recurrido por la autoridad de que haya emanado o del día de expiración de los plazos fijados si se tratare de un recurso por retardación o silencio de la Administración.

Cuando el domicilio del recurrente sea fuera de la ciudad capital de la República, el plazo será aumentado en razón de la distancia conforme lo establecido en del derecho común.

El Artículo No. 157 de la Ley No.11-92 establece que el apoderamiento del Tribunal Superior Administrativo se hará a través de una instancia de la recurrente dirigida al presidente del Tribunal, o al Procurador General Tributario cuando se trate de un recurso de revisión.

La mencionada instancia, obligatoriamente tendrá que estar representada por abogados¹³, y expondrá todas las circunstancias de hecho y de derecho que motiven el recurso, el recurrente deberá transcribir o anexar copia de todos los actos y documentos contra los cuales se recurra, y terminará con las conclusiones articuladas del recurrente. Bajo ninguna circunstancia la instancia podrá contener términos o expresiones que no conciernan al caso por el cual el recurrente interpone el recurso.

Una vez reciba la instancia, el presidente del Tribunal dictará un auto ordenando que sea comunicada al Procurador General Tributario o al contribuyente, pasado el plazo de 15 días a la comunicación de la instancia, la parte demandada deberá notificar su defensa al presidente del Tribunal, y este, por auto, la hará comunicar al recurrente quien tendrá al igual que el Procurador 15 días para contestar.

¹³ Artículo No. 180 de la Ley No.11-92 (Código Tributario).

Es menester tener presente, que a pesar de que el Artículo No. 150 de la Ley No.11-92 (Código Tributario) establece que la representación de la Administración Central del Estado y los organismos autónomos instituidos por leyes estarán representados permanentemente por el Procurador General Tributario; los órganos y entidades públicas podrán designar abogados para que los representen, debiendo el titular del órgano o entidad administrativa, comunicarlo en el plazo de cinco (5) días siguientes a la comunicación de la instancia de apoderamiento, a los fines de que el Procurador se abstenga de producir en su representación el escrito de defensa.

En caso de que el Procurador o el recurrente expusieran nuevos argumentos o alegatos, el presidente del Tribunal por auto hará comunicar los mismos a la otra parte para que este pueda ampliar su defensa si lo cree pertinente, enviándola al presidente dentro del plazo de diez (10) días de la comunicación.

Cuando ambas partes hayan puntualizado sus conclusiones y expuesto sus medios de defensa, el asunto controvertido se reputará en estado y bajo jurisdicción del Tribunal. El secretario por instrucciones del presidente pondrá a disposición de los demás Jueces el expediente completo para su estudio.

En cuanto al plazo que tiene el Tribunal Superior Administrativo para conocer y dirimir las controversias puestas a su cargo, el Artículo No.171 de la Ley No.11-92 (Código Tributario) establece que el Tribunal deberá fallar todo asunto sometido de modo definitivo dentro de los sesenta días después del apoderamiento, salvo en los asuntos considerados nuevos o de especial importancia por el Presidente o cuando se hayan dictado sentencias disponiendo medidas de instrucción, donde el plazo se extenderá a noventa días.

En relación a este último punto es oportuno aclarar que, en la muestra de casos observados, en la práctica este plazo no es cumplido por el tribunal, por el contrario, se verifican casos que datan de varios años atrás sin que el tribunal haya decidido el fondo del asunto.

Por último, toda sentencia del Tribunal Superior Administrativo deberá ser notificada por el secretario al Procurador General Tributario y la otra parte dentro del plazo de

cinco días de su pronunciamiento, el Procurador a su vez en un plazo también de cinco días deberá comunicar la sentencia a la Administración Tributaria.

En ningún caso según queda establecido en el Artículo No.175 de la Ley No.11-92 (Código Tributario) las entidades públicas podrán ser objeto de embargos, secuestros o compensaciones forzosas.

En resumen, para interponer un recurso ante el Tribunal Superior Administrativo en materia Tributaria, debe tenerse en cuenta lo siguiente:

1. Obligatoriedad de agotar todos los recursos administrativos
2. Obligatoriedad de ser representado por un abogado
3. Instancia de ser presentada por escrito
4. Constitución de domicilio
5. Tener derecho y calidad para actuar
6. Tener un interés legítimo.
7. Obligatoriedad de anexar el acto recurrido
8. Exponer las consideraciones de hechos y de derecho
9. Exponer las conclusiones articuladas
10. Cumplir so pena de caducidad la formalidad procesal de plazo para su depósito.

1.3.2 Recurso de Retardación.

Las disposiciones del Artículo No.140 de la Ley No.11-92 (Código Tributario) plantean que cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar trámite o diligencia y ellas pudieren causar un perjuicio a los interesados; estos podrán interponer un Recurso de Retardación.

En este sentido, es importante puntualizar que el Artículo No.148 de la Constitución proclamada el 26 de enero de 2010, plantea que las personas jurídicas de derecho público y sus funcionarios serán responsables, conjunta y solidariamente, de

conformidad con la Ley, por los daños y perjuicios ocasionados a las personas físicas o jurídicas por una actuación u omisión administrativa antijurídica.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, la Ley No.11-92 (Código Tributario) en los Artículos No.258 y No.250 numeral 5) se dispone la sanción para aquellos funcionarios o empleados de la Administración que, violando los deberes a su cargo, provoquen un perjuicio económico al fisco o al contribuyente.

La interposición del citado Recurso sólo será posible cuando las actuaciones de la Administración no estén reguladas o no existiesen plazos o procedimientos especiales, no estableciendo dicha disposición legal el concepto de procedimientos especiales, lo cual pudiera permitir a la Administración actuar de forma arbitraria y ejercer incorrectamente cualquier facultad discrecional.

Procederá también el recurso de retardación cuando la Administración no dictare resolución definitiva en el término de tres meses, siempre y cuando el recurrente haya agotado todo el trámite establecido, o cuando pendiente de éste, se paralizará sin causas atribuibles al recurrente.

En su libro Derecho Tributario, al tratar el tema del Recurso de Retardación, el doctor Edgar Barnichta, hace una distinción entre el Recurso de Retardación y el Amparo Tributario, que por su importancia se transcribe a continuación:

“Dispone el Artículo No. 140 del Código Tributario, modificado por la Ley No.227-06, del año 2006, sobre Autonomía de la Dirección General de Impuestos Internos, que procederá el Recurso de Retardación ante el Tribunal Superior Administrativo cuando la Administración incurra en demora excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia y ellas pudieran causar un perjuicio a los interesados; siempre que no se trate de actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales. Según su único párrafo este Artículo 140 agrega que procederá también el recurso cuando la Administración no dictare resolución definitiva en el término de tres (3) meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente de éste, se paralizará sin culpa del recurrente.

Como puede observarse el Artículo 140 del Código Tributario presenta una doble situación en las cuales supuestamente procedería el Recurso de Retardación, que sería las siguientes:

- a) Cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia y ellas pudieren causar un perjuicio a los interesados; siempre que no se trate de actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales; y,*
- b) Cuando la Administración no dictare resolución definitiva en el término de 3 meses, estando agotado el trámite, o cuando pendiente de éste, se paralizará sin culpa del recurrente.*

Sin embargo, el doctor Barnichta, considera que por un desliz de los redactores del Código Tributario y de sus modificadores, en el Artículo 140 del mismo se hace una mezcla involuntaria de dos recursos distintos: a) El Recurso de Amparo Tributario; y, b) El Recurso de Retardación.

En efecto, señala el Artículo 187 del Código Tributario que “procederá el Recurso de Amparo ante el Tribunal Superior Administrativo, cuando la Administración Tributaria incurra en demora excesivas en resolver peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia y ellas pudieren causar un perjuicio a los interesados; siempre que no se trate actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales”. Como puede observarse la primera parte del Artículo 140 que supuestamente se refiere al Recurso de Retardación, es exactamente igual al contenido del Artículo 187, que se refiere como hemos visto al Recurso de Amparo Tributario.

Continúa planteado el doctor Barnichta, que en base a las diferencias legales, doctrinales, y jurisprudenciales que existen entre el recurso de retardación y el recurso de amparo, la primera parte del Artículo No.140 del Código Tributario no pertenece al recurso de retardación, sino que se trata exclusivamente del recurso de amparo tributario, es decir del mismo recurso

contemplado en el Artículo No. 187 del Código Tributario, y que por ende esta primera parte del Artículo No.140 debe ser estudiada, analizada y aplicada, no en base al Artículo No.140 sino en base al Artículo No.187, como recurso de amparo tributario. ”

1.3.3 Recurso de Amparo.

La finalidad principal del recurso de amparo es la de restablecer, por medio de un recurso sencillo, efectivo y rápido el goce y disfrute de los derechos fundamentales o reconocidos por la Constitución, cuando han sido conculcados por una autoridad competente o cualquier particular.

La reforma constitucional del 2010, introdujo la institución jurídica del Recurso de Amparo reconociendo en su Artículo No.72 *que toda persona tiene derecho a una acción de amparo para reclamar ante los tribunales, por sí o por quien actúe en su nombre, la protección inmediata de sus derechos fundamentales, no protegidos por el hábeas corpus, cuando resulten vulnerados o amenazados por la acción o la omisión de toda autoridad pública o de particulares, para hacer efectivo el cumplimiento de una Ley o acto administrativo, para garantizar los derechos e intereses colectivos y difusos. De conformidad con la Ley, el procedimiento es preferente, sumario, oral, público, gratuito y no sujeto a formalidades.*

En el país, el origen del Recurso de Amparo es de naturaleza jurisprudencial y de muy reciente data. Su incorporación se produce gracias a la previsión del Artículo No.25.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de la que es signataria la República Dominicana. Este Convenio es parte del ordenamiento jurídico, toda vez que ha sido aprobado por el Congreso Nacional, mediante resolución No. 739 de fecha 25 de diciembre de 1977 y publicada en la Gaceta Oficial No. 9460 del 11 de febrero de 1978.

El Artículo 25.1 de la Convención reconoce el derecho de toda persona a un recurso sencillo y rápido ante los jueces o tribunales, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales. Sin embargo, a nivel interno, hasta hace poco, no se legisló para establecer el procedimiento mediante el cual se haría efectiva la

garantía establecida a nivel internacional. La carencia de legislación no fue obstáculo para que mediante resolución de fecha 18 del mes de junio de 1991 la Suprema Corte de Justicia reconociera por vez primera, la existencia de una acción para la protección de los derechos fundamentales de las personas, amparada en lo dispuesto por el Artículo 25.1 de la CADH. Aunque en esta oportunidad lo hizo para negar la posibilidad de recurrir en amparo en contra de una decisión emanada de un tribunal del orden judicial, no menos cierto es que tiene la decisión la importancia de constituir el primer precedente en donde se reconoce la existencia de dicha acción procesal constitucional.

En materia tributaria, las disposiciones de Artículo No. 187 de la Ley No.11-92 (Código Tributario) establecen que procederá el Recurso de Amparo ante el Tribunal Superior Administrativo, cuando la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver sobre peticiones o en realizar cualquier trámite o diligencia y ellas pudieren causar un perjuicio a los interesados; siempre que no se trate de actuaciones para cuya realización existen plazos o procedimientos especiales.

Las personas que se sientan afectadas podrán interponer este recurso mediante instancia en la cual se especificara las gestiones realizadas y el perjuicio que le pudiere ocasionar la demora, tendrá la obligación de presentar copia de los escritos o solicitudes realizadas de las cuales no ha recibido respuesta por parte de la Administración Tributaria.

1.3.4 Recurso de Revisión.

Las sentencias dictadas por el Tribunal Contencioso Tributario, actualmente contencioso administrativo, adquieren la característica de cosa juzgada, implicando que el Tribunal se desapodere del caso, sin facultad de volver a conocer el mismo o revocar su propia decisión, salvo que la parte afectada no interponga un Recurso de Revisión.

El Recurso de Revisión es una vía de recurso extraordinaria por medio de la cual una persona que ha sido parte en un proceso judicial le solicita al tribunal que retracte o modifique su propia sentencia.

Según el Artículo No. 168 de la Ley No.11-92 (Código Tributario) procederá la revisión en los casos siguientes:

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

Conforme las disposiciones del Artículo No.170 de la Ley No.11-92 (Código Tributario) el plazo para la interposición del Recurso de Revisión es de 15 días a partir del momento en que se notifica la sentencia. En los casos establecidos en los literales a), b), c) y d) dicho plazo se contará desde los hechos que pueden justificar el recurso, pero en ningún caso excederá de un año.

1.3.5 Recurso de Casación.

Guillermo Cabanellas de Torre, en su Diccionario Jurídico Elemental define el Recurso de Casación como la instancia excepcional, al punto de no resultar grato a los procesalistas el término, que permite recurrir contra el tribunal de apelación

u otros especiales (como los amigables componedores), tan sólo en los casos estrictamente previstos en la Ley, cuando se haya incurrido en el fallo contra el cual se acude en casación, bien en una infracción evidente de la Ley o en la omisión de alguna formalidad esencial en el procedimiento.

La mayor parte de las legislaciones del mundo afirma el doctor Edgar Barnichta, contemplan el Recurso de Casación, por medio del cual una parte litigante que entienda que en su caso ha sido violada la Ley, tendrá la facultad de pedir la anulación de la sentencia dictada en su contra y un nuevo juicio. En este recurso, plantea Barnichta, los jueces no deciden sobre los hechos y circunstancias que envuelven el asunto recurrido, sino que su papel se limita a conocer y juzgar sobre el derecho, es decir, sobre si la Ley fue bien o mal aplicada por el tribunal que juzgó el caso, por lo que según Barnichta esta fase no es un tercer grado de jurisdicción, pues no se juzga sobre los hechos.

Mediante el recurso de casación la Suprema Corte de Justicia decide si la Ley ha sido bien o mal aplicada en los fallos en última o única instancia pronunciado por los tribunales del orden judicial, lo que significa que por este recurso se pretende hacer anular una decisión de justicia tachada de una violación a la regla de derecho (Resolución del Pleno de la Suprema corte de Justicia. No. 1737-2004, del 25 de octubre de 2004).

Las sentencias del Tribunal Superior Administrativo serán susceptibles del recurso de casación conforme los lineamientos establecidos para la materia civil y comercial por la Ley No.3726 del 29 de diciembre de 1953, sobre procedimiento de casación y sus posteriores modificaciones.

Conforme lo establece la Ley No.3276 sobre el procedimiento de casación tienen derecho a recurrir en casación:

1. Las partes interesadas que hubieren figurado en el juicio,
2. El Ministerio Público ante el Tribunal que dictó la sentencia en los asuntos en los cuales intervenga como parte principal, en virtud de la Ley, o como parte

adjunta en los casos que interesen al orden público. En la jurisdicción Contenciosa Administrativa no hay Ministerio Público.

3. El Procurador General de la República en los siguientes dos casos:
 - a) En interés de la Ley; y
 - b) Contra las sentencias viciadas de exceso de poder

La Ley No. No. 491-08, promulgada el 19 de diciembre del 2008, modificó varios artículos de la Ley No.3726, sobre procedimiento de casación. Entre las modificaciones realizadas están las siguientes:

Artículo 5.- En las materias civil, comercial, inmobiliaria, contencioso administrativo y contencioso tributario, el recurso de casación se interpondrá mediante el memorial suscrito por abogado, que contendrá todos los medios en que se funda, y que deberá ser depositado en la secretaria general de la Suprema Corte de Justicia, dentro del plazo de treinta (30) días a partir de la notificación de la sentencia. El memorial deberá ir acompañado de una copia certificada de la sentencia que se impugna, a pena de inadmisibilidad y todos los documentos en que se apoya la casación solicitada. Con relación a las sentencias en defecto, el plazo es de treinta (30) días contados desde el día en que la oposición no fuere admisible.

La Ley No.491-08, al modificar el Artículo No.5 de la Ley No.3276, sobre procedimiento de casación, se estableció lo siguiente: no podrá interponerse el recurso de casación, sin perjuicio de otras disposiciones legales que lo excluyen, en contra:

- a) Las sentencias preparatorias ni las que dispongan medidas conservatorias o cautelares, sino conjuntamente con la sentencia definitiva, pero la ejecución de aquellas, aunque fuere voluntaria, no es oponible como medio de inadmisión.
- b) Las sentencias a que se refiere el Artículo No.730 (modificado por la Ley No.764, del 20 de diciembre de 1994), del Código de Procedimiento Civil;

- c) Las sentencias que contengan condenaciones que no excedan la cuantía de doscientos salarios mínimos del más alto establecido para el sector privado, vigente al momento en que se interponga el recurso. Si no se ha fijado en la demanda el monto de la misma, pero existiesen elementos suficientes para determinarlo, se admitirá el recurso si excediese el monto antes señalado.”

Respecto a la condicionante establecida en el literal c) entiendo que la misma refleja vicios de inconstitucionalidad, en virtud de que viola el principio de derecho de defensa, de igual forma con esa limitación se viola el derecho de igualdad, impidiendo que por asuntos de cuantía económica, los ciudadanos no accedan al derecho legítimo de obtener una tutela judicial efectiva, para protección de sus derechos e intereses legítimos, de conformidad como está establecido en el Artículo No. 149, párrafo III, en la Constitución de la República, cuando plantea que: *“Toda decisión emanada de un tribunal podrá ser recurrida ante un tribunal superior, sujeto a las condiciones y excepciones que establezcan las leyes”*

Si el acceso a la justicia de manera oportuna y gratuita constituye un derecho fundamental, las excepciones que puede establecer el Poder Legislativo a través de una ley nunca pueden limitar por razones económicas el acceso a la justicia, ya que la experiencia ha demostrado que los más necesitados serán los más afectados.

Sobre este tema al analizar el Artículo No.69, sobre la tutela judicial efectiva y el debido proceso, en la obra Comentarios a la Constitución de la República Dominicana, Tomo II, el doctor Eduardo Espín Templado¹⁴, plantea:

El ordenamiento debe ofrecer, por tanto, la posibilidad para que ante cualquier situación en la que una persona considere no respetados dichos derechos pueda recurrir a un tribunal que conozca su queja y que tenga capacidad para resolver el litigio que se suscita.

¹⁴ Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo Español. Catedrático de Derecho Constitucional de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Accesibilidad. Que la justicia sea accesible ha de entenderse como que toda persona ha de tener la posibilidad real y efectiva de recurrir a los tribunales, tanto desde una perspectiva material como procesal.

*Desde una perspectiva material la accesibilidad comprendería varias facetas; así, por un lado, supone una organización material de tribunales y oficinas judiciales que permita de manera efectiva que los ciudadanos puedan acudir a ellos sin dificultades excesivas. Continúa planteando el doctor Espín Templado de manera enfática y en consonancia con lo expuesto por nosotros en los párrafos anteriores que **“requiere asimismo una organización de la asistencia letrada que permita a toda persona la formalización de recursos, con independencia de su capacidad económica”***

La sociedad civil reconoce que la asignación presupuestaria al Poder Judicial es insuficiente, sin embargo, la sociedad en pleno debe exigir un cambio en la mentalidad del Poder Legislativo para lograr que No se repita igual que en otros casos, que los más perjudicados sean los más necesitados.

Por último, como establece Rodolfo R, Spisso¹⁵ “las limitaciones que se impongan al ejercicio de los derechos constitucionales no sólo han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, sino que han de ser razonables y proporcionadas en relación con al objeto pretendido, y no deben afectar el contenido esencial del derecho”. Por tanto, el Poder Judicial debe tener presente que, según la Carta Magna, su función básica es la de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado; y, en consecuencia, no deben existir límites económicos para acceder a la justicia.

¹⁵ Rodolfo R, Spisso. Acciones y Recursos en Materia Tributaria, Segunda Edición, página 68.

**CAPITULO II: LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN LA REPÚBLICA
DOMINICANA, DIRECCION GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS (DGII).**

2.1 Origen y Evolución.

El cobro de los impuestos en la República Dominicana se remonta a los tiempos de la colonia, sin embargo, la existencia en el país de un organismo administrador y colector de tributos y tasas internas tiene su origen en el año 1935 con la creación de un Departamento de Rentas Internas, el cual dependía de la Secretaría de Estado de Tesoro y Crédito Público, como se denominaba en aquel entonces al Ministerio de Estado de Hacienda.

Entre los impuestos que administró este Departamento se encontraban: los aplicables sobre los alcoholes, a las patentes, cigarrillos entre otros que fueron incorporados posteriormente. En el año 1949 se estableció la Ley No. 1927 de impuesto sobre la renta, G. O. 6896, de fecha 11 de febrero de 1949. Esta fue la primera ley de Impuesto Sobre la Renta, y en la misma ley se creó un organismo que lo administraría, es decir, la Dirección General de Impuesto Sobre la Renta.

En diciembre del año 1950, se sustituye el Impuesto Sobre la Renta por el Impuesto Sobre el Beneficio, lo cual implicó igualmente, un cambio en el nombre de la entidad recaudadora de dicho tributo, la cual pasó a denominarse Dirección General sobre el Beneficio, quedando oficialmente esta Institución encargada de administrar el impuesto a partir del año 1951.

En 1958, la Dirección General de Rentas Internas se fusionó con la Administración General de Bienes Nacionales, conforme al Decreto No. 3877, G. O. 6896 de fecha 22 de junio de 1958, dando origen a la Dirección General de Rentas Internas y Bienes Nacionales.

En abril del año 1959, se creó la Dirección General Impositiva, por medio de la Ley No. 5118, G. O. 8354, de fecha 28 de abril de 1959, previéndose que tal entidad comenzaría a funcionar a partir del primero de enero de 1960. Esta entidad surgiría de la fusión de la Dirección General de Rentas Internas, la Dirección General de Aduanas y Puertos, la Dirección General de Impuesto sobre el Beneficio, la Dirección General de la Cédula Personal de Identidad.

Sin embargo, esta entidad nunca llegó a funcionar toda vez que en ese mismo año (1959) se emitió la Ley No.5234, G. O. 8414, de fecha 21 de octubre de 1959, la cual suspendía los efectos y aplicación de la precipitada Ley No.5118, que creaba a la Dirección General Impositiva, por lo que se mantuvieron vigentes las leyes que individualizaban dichas entidades.

En enero de 1962, se dicta el Decreto 7601, G.O. 8638, de fecha 16 de enero de 1962, que deja sin efecto la fusión existente entre la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Bienes Nacionales, y en mayo del mismo año se deroga la Ley que establece el Impuesto sobre el Beneficio y se emite la Ley No.5911 G. O. 8556, de fecha 22 de mayo de 1962, que establece el Impuesto Sobre la Renta y crea nuevamente la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta.

En el año 1963, se crea la primera Dirección General de Impuestos Internos la cual fusionaría las Direcciones Generales de Impuestos Sobre la Renta y de Rentas Internas. Esta institución estaría vigente hasta junio del año 1966 cuando en la Ley No.301 G. O. 8993 de fecha 30 de junio de 1966, se dispone que las Direcciones Generales de Impuestos Sobre la Renta y de Rentas Internas funcionaran independientes, de acuerdo a las disposiciones de sus respectivas leyes orgánicas.

Esta independencia de los organismos administradores de los tributos internos se mantiene vigente hasta el año 1997, cuando en el mes julio de 1997 el Poder Ejecutivo promulga la Ley No.166-97, G. O. 9950 de fecha 22 de julio de 1997, que crea la Dirección General de Impuestos Internos, institución que tiene a su cargo la administración y cobro de los principales impuestos internos y tasas del país.

2.2 Proceso de Modernización de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII). Creación de una Nueva Estructura.

Aunque siempre a través de los tiempos se han hecho y se seguirán haciendo esfuerzos por mejorar la eficiencia y eficacia de la administración tributaria

dominicana, es específicamente en el periodo 1996-2000 cuando el proceso de modernización sufre un impulso extraordinario conducido en forma estratégicamente planificada, sostenida y de manera gradual e ininterrumpida.¹⁶

La creación de la DGII en 1997, a través de la Ley No.166-97, no sólo se vio como un proceso de modernización de la tributación interna de la República Dominicana, sino como la oportunidad de implantar una nueva estructura organizacional con personalidad propia. En resumen, esta nueva Ley vino a unificar en una sola Dirección, las Direcciones Generales de Rentas Internas y del Impuesto sobre la Renta. Asignándole a la nueva Dirección las funciones de recaudación de todos los impuestos internos, tasas y contribuciones.

Para ese momento, todos los recursos humanos y financieros, así como los bienes materiales de ambas direcciones pasaron al control de la Dirección General de Impuestos Internos. En esta nueva estructura, se contemplaron aspectos tan importantes como el desarrollo organizacional, la gestión del recurso humano y su capacitación, la reingeniería de los procesos, y la tecnología de la información, así como también los aspectos relacionados con el fortalecimiento de la credibilidad, los valores éticos, espíritu de servicio, entre otros.

Es innegable, de que emprender una tarea como la de implementar una nueva forma de administrar impuestos transformando una organización aferrada a sus paradigmas, resistente al cambio, con cultura organizacional muy antigua, con procedimientos anacrónicos, requería, sin lugar a dudas, además de las técnicas de la administración moderna, de un vigoroso y decidido apoyo político superior.

Este proceso se inició, conforme lo expresado por el fallecido Lic. Juan Hernández Batista, Exdirector de la DGII, con la creación de la DGII en el año 1997. Comenzó, según sus palabras, por la definición de la misión y visión de la institución, que representan su razón de ser y su ideal.

¹⁶ Ministerio de Hacienda, DGII. Proceso de Modernización de la Tributación Interna de la República Dominicana 1996-2000.

La visión de la DGII se definió como:

“Crear una conciencia tributaria nacional en los contribuyentes, eliminando la cultura de los incumplimientos y evasión fiscal, y promover la actuación transparente y eficiente de sus funcionarios, para ofrecer un servicio de máxima calidad al Estado y a los contribuyentes. ”

Y su misión como:

“Garantizar y facilitar el cumplimiento cabal, voluntario y oportuno de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y cumplir con las metas y políticas tributarias asignadas por Estado. ”

Con base en estos propósitos, en la primera etapa del proyecto de modernización, el desarrollo de los procesos estratégicos se caracterizó por privilegiar aquellos que mejorarían inmediatamente los servicios que se ofrecían y cuyos efectos se difundirían sobre el resto de los procesos de la DGII con relativa facilidad. Entre estos procesos se pueden mencionar la recepción de declaraciones y pagos, los trámites relacionados con vehículos de motor y la realización de acuerdos de pago.

En el mediano plazo, se concede mayor importancia relativa a aquellos procesos que permiten consolidar los objetivos alcanzados y apuntalar el crecimiento sostenido de la DGII en términos recaudatorios, mejoramiento del control interno y la ampliación del número de los contribuyentes.

A largo plazo se definieron como objetivos los siguientes:

- a) Una nueva estructura central
- b) La descentralización apoyada fuertemente en tecnología informática
- c) La potenciación de la Administración de Grandes Contribuyentes
- d) La creación de las Administraciones Locales
- e) La creación del Departamento de Servicios de Información

Estos cinco objetivos se plantearon todos en un marco de uso intensivo de la tecnología para la simplificación y sistematización de los procesos, mayor eficacia

y como prevención y control de la corrupción, mejoramiento de la función y procesos de fiscalización, y mejoramiento del recurso humano.

Organización Central. En la DGII se creó una estructura organizacional central para facilitar la ejecución de los procesos tributarios, que permitiera incorporar niveles de especialización técnica, que estarían a cargo de los aspectos funcionales y operativos de la planeación estratégica, así como de la supervisión de las áreas descentralizadas. Esta estructura eliminó el concepto de las antiguas organizaciones por impuestos y se orientó a que se viera al contribuyente como un ente, independientemente del impuesto al que estuviera obligado. De esta forma se beneficia tanto el contribuyente, que puede cumplir con su obligación en la misma área, sus trámites o recibir sus servicios, no importa de cual impuesto se trate; como también a la organización, ya que en la medida en que se tenga una visión integral de los deberes de los contribuyentes, se facilita su control.

Administración de Grandes Contribuyentes. La DGII cuenta con una unidad creada para facilitar y controlar el cumplimiento de sus contribuyentes más importantes. Se estableció un equipo de técnicos que se desempeñan como oficiales de cuenta y que están a disposición de este colectivo para facilitar su cumplimiento y ofrecerles la asistencia que requieran.

Administraciones Locales. Se concibieron como unidades operativas para sustituir a las colectorías y agencias locales de las antiguas direcciones generales de rentas internas e impuestos sobre la renta, y brindar a los contribuyentes la mayor parte de los servicios que ofrece la DGII, de forma totalmente automatizada, facilitando la descentralización sin perder el control.

Departamento de Servicios de Información. Con la seguridad de que una de las causas importantes que inciden en los niveles del incumplimiento es la falta de información o información inadecuada, se creó este departamento, cuyo objetivo general es coordinar, controlar y ejecutar las funciones relacionadas con la elaboración y distribución de materiales informativos, proporcionar información a los contribuyentes, así como atender las consultas técnicas, quejas y sugerencias,

tanto de los contribuyentes, como de los empleados que laboran en las diferentes áreas de la Dirección General de Impuestos Internos.

Uso de Tecnología. Como estrategia fundamental en este proceso de modernización se tuvo como objetivos claro no tanto reformar la organización, sino rediseñar los procesos y, por ende, lograr, la organización que debe realizar dichos procesos en la forma más eficiente. En este contexto, se apostó muy fuertemente en la tecnología como corresponde en una administración moderna.

Según la revista interna de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) “MODERNA”¹⁷, la transformación tecnológica se inició en el periodo 1996-2000, cuando la institución contaba con unas 60 computadoras, usadas como máquinas de escribir; para la transcripción de informes y el procesamiento de algunos datos.

En el año 2000, tres años después de la creación de la DGII con la unificación de las Direcciones Generales de Impuestos sobre la Renta y Rentas Internas, el proceso de uso de tecnología había dado un salto cualitativo importante, enfocado en la sistematización de las tareas más básicas para una Administración Tributaria. Con 2267 empleados, casi 3,000 empleados menos que los encontrados tres años antes, y 544 computadoras instaladas, se iniciaba un proyecto de automatización como parte integral de la modernización de la DGII.

En 2004, cuatro años más tarde, la DGII contaba con unas 975 PCs, y 2,510 empleados. En ese momento no se había tomado la decisión de explotar el internet como herramienta tecnológica para la mejora de procesos, provocando que todas las transacciones del contribuyente implicaran el traslado a las oficinas de la DGII.

Adicionalmente, para ese momento no se ponderaba el impacto del desempeño de la tecnología en la consistencia del cumplimiento de los contribuyentes, ni su aporte a la transparencia, como se hace en este momento.

¹⁷ Revista Moderna, No. 11. La Transformación Tecnológica de Impuestos Internos, Julio 2011, página No.5.

Para el año 2005, la DGII iniciaba un vertiginoso ascenso en el uso de Internet para mejorar los servicios, reducir los costos de cumplimiento y ofrecer informaciones oportunas a los contribuyentes. Para ese mismo año, nace la Oficina Virtual y se implementa el pago de los impuestos vía Internet que hasta el momento funciona casi con todos los bancos. Ambos hechos marcan un antes y un después en la Administración Tributaria. En cinco años, según los datos estadísticos analizados, la Dirección General de Impuestos Internos pasa de cero transacciones por Internet y ningún pago en la red bancaria, a recibir las declaraciones del 85% de los contribuyentes por la Oficina Virtual y el 70% del recaudo a través de la red bancaria.

2.3 Ley No.227-06 y sus Efectos en el Proceso de Modernización de la Dirección General de Impuestos Internos.

El 16 de junio del año 2006, el Poder Ejecutivo promulgó Ley No. 227-06 G.O. 10369 de fecha 21 de junio de 2006, que otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Con la promulgación de la Ley No.227-06, se inicia un nuevo orden institucional para Impuestos Internos en el ámbito administrativo, funcional y presupuestario como entidad autónoma. Tres años después, en el 2010, la institución operaba con 2,542 empleados, la misma cantidad que el 2004, a pesar de haberse creado departamentos importantes como Comprobantes Fiscales, Crédito y Compensaciones, Precios de Transferencia y el Departamento de Seguridad Electrónica.

Para mediado del 2011, la administración tributaria contaba con 2,087 computadores, un centro de datos de clase mundial, siendo la institución que maneja la mayor cantidad de transacciones en el país, las cuales se manejan con ejemplar respecto a la confidencialidad y el deber de reserva.

A través de los años, a lo largo de este proceso de modernización de la DGII, se pueden resaltar como los logros principales, los siguientes:

- Uso intensivo de la tecnología

- Simplificación y sistematización de los procesos de prevención y control de la corrupción
- Mejoramiento de la estrategia de fiscalización
- Mejoramiento de los procesos de gestión del capital humano
- Creación de nuevos canales de comunicación entre los contribuyentes y la DGII
- Imagen mejorada de la DGII ante la sociedad

Pese a que todavía queda mucho por hacer, la DGII se ha transformado en una institución profesionalizada, y en cuanto a modernidad, apuntada como ejemplo a otras instituciones públicas del país.

El profesor Gabino Eduardo Castrejón García¹⁸ reconoce que la Administración Pública es compleja y consta de un personal administrativo numeroso en muchos casos, no siempre idóneo o técnicamente preparado, resalta que incontables son los casos de agentes del Poder Público que ignoran la Ley, o la aplican mal intencionalmente.

Una muestra de ello es que la propia Dirección General de Impuestos Internos ante las continuas quejas por parte de los contribuyentes estuvo compelida a emitir la Norma General 02-2010 sobre garantía **de transparencia y respecto a los derechos de los contribuyentes**¹⁹, mediante la cual pretendía ofrecer reglas claras y específicas para entender los reclamos y conocer los procedimientos a seguir para de esa forma evitar arbitrariedades. Así lo dieron a conocer las reseñas periodísticas:

SD. La Dirección General de Impuestos Internos (DGII) emitió ayer la Norma General 02-10, sobre la “determinación de oficio” a los contribuyentes, que establece medidas y procedimientos que garantizan los derechos de éstos y

¹⁸ Castrejón García, Gabino Eduardo. Medios de Defensa en Materia Administrativa y Fiscal. Página No. 237

¹⁹ Revista Moderna, No. 09. Norma 02-2010, sobre Estimación de Oficio “Una Garantía de Transparencia y Respeto al Derecho de los Contribuyentes. Julio 2010.

regulan públicamente a la actuación de los funcionarios de la Administración Tributaria, con lo que se afianza la transparencia en el accionar de la institución.²⁰

Sin embargo, a pesar que con la emisión de la citada Norma, se procuraba flexibilizar la conducta autoritaria de algunos funcionarios de la DGII, al parecer no había un cambio de aptitud, por cuanto en el mes de julio de 2013, a raíz del 16 aniversario del nacimiento de la Dirección General de Impuestos Internos, el recién nombrado director el Lic. Guarocuya Félix, emitió la Carta de Derechos de las y los Contribuyentes, mediante la cual reconoce que siguen existiendo deficiencia en el servicio de los empleados de la DGII con relación al servicio ofrecido a los Contribuyente.

Según la nota de prensa publicada por la DGII en su página de Web²¹, el licenciado Guarocuya, expresó entre otras cosas lo siguiente:

Históricamente hemos visto la poca capacidad que tiene el Estado para escuchar a las personas y muchas veces la administración pública tiene oídos sordos para el ciudadano; a pesar de que el ciudadano cada día con el cumplimiento de sus obligaciones es que hace posible que exista ese Estado, ese Gobierno y esa Administración.

Por lo tanto, es el Estado el que debe estar al servicio de las personas, no las personas al servicio del Estado. Somos nosotros los servidores públicos los mandatarios para estar al servicio del estado, y ese es un concepto diferente de entender la ciudadanía”.

Al presentar el documento, el Lic. Guarocuya Félix advirtió sobre el compromiso que asume la institución frente al contribuyente y que implican una serie de cambios y

²⁰ Diario Libre, Página No. 10, de fecha 15 de marzo de 2010

²¹ Dgii.gov.do página Web de la Dirección General de Impuestos Internos.

reformas a lo interno de la administración tributaria para ofrecer un mejor servicio a la ciudadanía, para dicha ocasión reconoció que:

“Ustedes tienen derecho a recibir un trato cortés por parte del personal de la DGII, a recibir información completa, clara, precisa y oportuna sobre cómo cumplir con sus obligaciones. Tienen derecho a denunciar el incumplimiento o fraude por parte de otro contribuyente, en fin, son muchos aspectos importantes que están contenidos en esta carta. La DGII tiene el compromiso de servirles con altos estándares de calidad, respeto, cortesía y equidad”, señaló Guarocuya Félix.

Por considerarse de sumo interés en cuanto a los objetivos del presente análisis, se procede a transcribir íntegramente la carta de los derechos de los contribuyentes:

Carta de los Derechos de Las y Los Contribuyentes

En sus relaciones con la Administración Tributaria, la ciudadanía cuenta con un conjunto amplio de derechos reconocidos expresamente en la normativa vigente. Estos derechos son tomados muy en serio por la DGII. Para garantizar que las y los contribuyentes comprendan lo que pueden esperar en su relación con nuestra institución, se ha creado la presente Carta de Derechos que detalla la manera en que le corresponde a la DGII tratar a la ciudadanía.

La Carta de Derechos de las y los Contribuyentes se basa en los valores de profesionalidad, integridad y cooperación. La DGII tiene el compromiso de servirles con altos estándares de calidad, respeto, cortesía y equidad garantizando los derechos detallados a continuación:

1)- Usted tiene el derecho a recibir un trato cortés y diligente por parte del personal al servicio de la DGII El personal de la DGII le facilitará en todo momento el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones brindándole un trato profesional, cortés y de calidad. En caso de no estar satisfecho o satisfecha con el trato recibido, la DGII pone a su disposición diferentes vías para realizar una reclamación y la misma será atendida con diligencia y comercialidad.

II)- *Usted tiene el derecho a recibir información completa, precisa, clara y oportuna sobre cómo cumplir con sus obligaciones de acuerdo a su situación tributaria. Como contribuyente recibirá información completa, precisa y oportuna en un lenguaje sencillo que explique las leyes y normativas relativas a su situación tributaria específica, para facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones. Además, la DGII pone a su disposición la posibilidad de consultar el estado de sus solicitudes y procedimientos.*

III)- *Usted tiene el derecho a recibir información oportuna sobre actuaciones que realice la DGII de las que usted sea parte. La DGII le notificará oportunamente al inicio de las actuaciones de comprobación o revisión y le explicará su naturaleza y alcance, así como los derechos y obligaciones que tiene en el curso de tales actuaciones, respetando siempre los plazos establecidos en la legislación tributaria.*

IV)- *Usted tiene el derecho a recibir información sobre cambios en la legislación de manera oportuna. La DGII se compromete a proporcionarle información sobre las novedades y/o modificaciones que se produzcan en las leyes, normas, resoluciones, decretos y otras normativas que incidan sobre el sistema tributario dominicano.*

V)- *Usted tiene el derecho a hacer consultas a la DGII sobre casos particulares relacionados con la aplicación de las leyes y normativas tributarias. Puede consultar a la DGII sobre sus dudas e inquietudes en lo relativo a la interpretación y aplicación de las leyes y normativas de carácter tributario en situaciones concretas. Para ello, la institución responderá oportunamente a través de las vías disponibles.*

VI)- *Usted tiene el derecho a la privacidad y confidencialidad de su información. La DGII no divulgará la información que nos suministren las y los contribuyentes. Usted tiene derecho a saber por qué le pedimos esta información y cómo y para qué la usaremos.*

VII)- *Usted tiene el derecho a una revisión formal y una reconsideración posterior. Si no está de acuerdo con el monto de impuesto que adeuda, ya sea en cuanto a la aplicación de la Ley o de resoluciones administrativas, tiene derecho a solicitar a la*

DGII que reconsidere su decisión. De no estar de acuerdo con esta revisión también tiene derecho a presentar un recurso ante el tribunal judicial correspondiente.

VIII)- Usted tiene derecho a denunciar el incumplimiento o fraude por parte de otro u otra contribuyente En caso de que tenga conocimiento de acciones irregulares o actividades fraudulentas por parte de otro u otra contribuyente tiene el derecho a denunciarle a través de los canales que la DGII ha dispuesto para tal.

IX)- Usted tiene el derecho a ser representado o representada por una persona de su elección Las y los contribuyentes tienen derecho de representarse a sí mismos o a que otra persona les represente, con la debida autorización escrita. Su representante debe ser una persona facultada ante la DGII para estos fines, tal como un abogado o abogada, contadora o contador público autorizado o agente registrado.

X)- Usted tiene derecho a conocer las informaciones sobre nuestro desempeño organizacional y ejecución presupuestaria, La DGII tiene a su disposición información actualizada sobre su desempeño organizacional y ejecución presupuestaria que puede ser consultada a través del Departamento de Libre Acceso a la Información Pública y en el portal de transparencia de nuestra página web: www.dgii.gov.do.

2.4 La Ley No.155-17 sobre de Lavado de activo, un Nuevo Reto para la Dirección General de Impuestos Internos.

Conforme plantea, el doctor Olivo Rodriguez Huertas en el libro, Aspectos Dogmáticos, Criminológicos y Procesales del Lavado de Activos, editado por la Escuela Nacional de la Judicatura, el lavado de activos es un fenómeno de naturaleza internacional. Es por ello que las grandes iniciativas adoptadas para enfrentarlo, normativas o no, tengan igual dimensión o alcance.

Esta realidad, según el doctor Olivo Rodriguez Huertas, es la que ha motivado a la comunidad internacional a estructurar un marco jurídico que permita a los Estados contar con instrumentos normativos, de naturaleza multilateral o bilateral, que

posibiliten una eficaz cooperación o asistencia judicial internacional para la detención, incautación y posterior decomiso de los bienes objeto de proceso de lavado de activos, sin importar los lugares donde se encuentre, así como la ubicación de pruebas que sirvan de soporte a los procesos penales.

En este sentido, la declaración de Basilea del 12 de diciembre de 1998, conocida como “Declaración de Principios del Comité de Reglas y Prácticas del Control de Operaciones Bancarias sobre prevención de la utilización del sistema bancario para el blanqueo de fondos de origen criminal” y las 40 recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), de febrero de 1990, fueron los primeros pasos destinados a concebir y promover estrategias de lucha contra el flagelo del lavado de dinero.

República Dominicana formó parte de la Declaración de Kingston sobre Lavado de Dinero, efectuada en noviembre de 1992, por los ministros y otros representantes de los Gobiernos del Caribe y América Latina, con motivo de la Conferencia organizada por el “Grupo de Acción Financiero del Caribe (GAFIC)”, quienes recomendaron adoptar las medidas correspondientes en las respectivas legislaciones internas.

De igual forma, nuestro país es signataria de la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional, celebrada en Palermo, Italia, el 15 de diciembre del 2000, que obliga a adoptar mecanismos y procedimientos que promuevan la cooperación para prevenir y combatir más eficazmente la delincuencia organizada transnacional.

A su vez la República Dominicana es signataria de la Convención Interamericana contra la Corrupción, celebrada en Caracas, Venezuela, en fecha 29 de marzo de 1996, la que obliga a los Estados parte a sancionar el lavado de activos originados en actos de corrupción administrativa.

Actualmente el remedio legal interno del país para el tratamiento a este flagelo es la Ley No. 155-17, G.O.10886 del primero de junio de 2017. A raíz de la

promulgación de la ley No. 155-17, sobre prevención de lavado de activos y financiamiento al terrorismo, la Dirección General de Impuestos Internos es designada como el órgano supervisor de los sujetos obligados no financieros, de conformidad con las disposiciones del numeral 17) del artículo No. 2 de la citada ley.

La anterior ley No. 72-02, G. O. 10138, del 07 de junio de 2002, incluía el concepto de sujeto obligado, pero solo identificaba como tales, en forma expresa, al sector financiero y las actividades conexas a éste y cuando mencionaba a los profesionales liberales cuando actuaban como intermediario financiero.

La Ley No. 155-17, amplía significativamente el concepto de sujetos obligados, clasificándolos en dos grupos (artículo No. 31, Ley No. 155-17), los sujetos obligados financieros y los sujetos obligados no financieros. En el grupo de los obligados financieros (artículo No. 32, Ley No. 155-17) encontramos a: las entidades de intermediación financiera, de valores, cambio de divisas, remesas, fiduciarias, asociaciones, cooperativas de ahorros y crédito, compañías de seguros, reaseguro y sus corredores, administradoras de fondos de inversión, titularizadoras, puestos bolsa, depósito centralizado de valores y emisores de valores de oferta pública que se reserven para colocación primaria.

Los sujetos obligados no financieros, se definen, según el artículo No. 33 de la precitada norma legal, como las personas físicas o jurídicas que ejerzan otras actividades profesionales, comerciales o empresariales que por su naturaleza son susceptibles de ser utilizadas en actividades de lavado de activos y financiamiento del terrorismo. Se consideran como tales, las siguientes:

- a) Los casinos de juego, juego de azar, bancas de lotería o apuestas y concesionarios de lotería y juego de azar;
- b) Empresas de factoraje;
- c) Agentes inmobiliarios cuando estos se involucran en transacciones para sus clientes concernientes a la compra y venta de bienes inmobiliarios;
- d) Comerciantes de metales preciosos, piedras preciosas y joyas;

- e) Los abogados, notarios, contadores y otros profesionales jurídicos, cuando se disponen a realizar transacciones o realizan transacciones para sus clientes, sobre las siguientes actividades:
1. Compra, venta o remodelación de inmuebles.;
 2. Administración del dinero, valores u otros bienes del cliente;
 3. Administración de las cuentas bancarias, de ahorros o valores;
 4. Organización de contribuciones para la creación, operación o administración de empresas;
 5. Creación, operación o administración de personas jurídicas u otras estructuras jurídicas, y compra y venta de entidades comerciales;
 6. La constitución de personas jurídicas, su modificación patrimonial, por motivo de aumento o disminución de capital social, fusión o escisión, así como la compraventa de acciones y partes sociales;
 7. Actuación como agente de creación de personas jurídicas;
 8. Actuación (o arreglo para que otra persona actué) como director o apoderado de una sociedad comercial mercantil, un socio de una sociedad o una posición similar con relación a otras personas jurídicas;
 9. Provisión de un domicilio registrado, domicilio comercial o espacio físico, domicilio postal o administrativo para una sociedad mercantil, sociedad o cualquier otra persona jurídica o estructura jurídica;
 10. Actuación o arreglo para que una persona actué como accionista nominal para otra persona;
- f) Las empresas o personas físicas que de forma habitual se dediquen a la compra y venta de vehículos, de armas de fuego, barcos y aviones, vehículos de motor;
- g) Casas de empeños;
- h) Empresas constructoras

De conformidad con la nueva Ley de lavado de activos, en aquellos casos cuando el sujeto obligado se una sociedad, empresa individual o persona física que se dedique a una actividad comercial para lo cual no existe un organismo regulador

estatal específico, incluyendo las sociedades fiduciarias que no ofrecen servicios a entidades financieras o de oferta pública, serán supervisados por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

En el marco del desempeño de sus nuevas funciones la luego de la publicación de los decretos Nos. 407 y 408 del 2017, G. O. 10897 del 16 de noviembre de 2017, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) emitió las normas Nos 01, 02, 03, 04 y 05-2018 mediante las cuales regula la prevención del lavado de activos, financiamiento del terrorismo y de la proliferación de armas de destrucción masiva respecto a los diferentes sujetos no obligados que están bajo su supervisión.

Esta nueva norma jurídica plantea elementos sobre los cuales la administración tributaria tendrá un especial interés, en este caso nos referimos a el Delito Tributario como un delito precedente que genera bienes o activos susceptibles de lavado de activos, y al concepto de beneficiario final.

En primer lugar, abordaremos el termino de beneficiario final, el cual se define como la persona física que ejerce el control efectivo final sobre una persona jurídica o tenga como mínimo el 20% del capital de la persona jurídica, incluyendo a la persona física en beneficio de quien o quienes se lleva a cabo una transacción. En este caso la DGII incluyó en la declaración jurada anual (formulario IR-2) a partir del ejercicio fiscal 2017, los formularios H1 y H2 (identificación del beneficiario final y actualización de datos).

El hecho de no revelar las informaciones requeridas en los formularios antes señalados constituye una infracción administrativa muy grave, la cual expone a los contribuyentes a sanciones materialmente importantes. Conforme las disposiciones del literal j) del artículo No. 69 y literal a) del artículo No. 74 de la Ley No. 155-17 las multas por incumplimiento.

Artículo No. 69, literal j):

- j) El incumplimiento de obligaciones de identificación formal de clientes, titular real o beneficiario final de los bienes u operaciones, con el debido respaldo documental, conforme a lo dispuesto en esta ley y sus reglamentaciones;

Artículo No. 74, literal a)

- a) Para las infracciones muy graves: Multa de cinco millones un peso dominicano (RD\$5,000,001.00) a diez millones de pesos dominicanos (RD\$10,000,000.00)

En cuanto a las infracciones precedentes, en esta ocasión la nueva ley de lavado de activos incluye dentro de los treinta y ocho delitos precedentes; al delito tributario. Conforme las disposiciones del artículo No. 204 del Código Tributario constituyen delitos tributarios las siguientes infracciones:

1. La defraudación tributaria
2. La elaboración y comercio clandestino de productos sujetos a impuestos
3. La fabricación y falsificación de especies o valores fiscales.

Por último, según el doctor Ricardo Rojas Leon, considerar que el delito tributario es un delito precedente de lavado de activo ha generado en el tiempo una batalla doctrinal entre aquellos que cuestionan su pertenencia y los que entiende que es correcto dicha consideración.

Plantea Rojas Leon, que una revisión de las discusiones iniciales sobre el tema revela que en la generalidad de los países la determinación del delito fiscal como generador de dinero ilícito encontró un gran rechazo, siendo en principio, solo defendido desde las esferas estatales.

Novedades de la Ley No. 155-17

1. Inclusión de nuevas autoridades competentes.
2. Ampliación o definición precisa de los sujetos obligados
3. Nuevas tipificaciones del lavado de activos y financiamiento al terrorismo
4. Aumento significativo de las multas y sanciones

5. Inclusión de de nuevos delitos precedentes, como por ejemplo el delito tributario
6. Nuevas modalidades para el envío de reportes de operaciones sospechosas y transacciones en efectivo.

Ciertamente, es indudable que se ha avanzado en el cambio de la estructura física y la implementación de excelentes herramientas tecnológicas, que al paso de los años han servido para ofrecer un mejor servicio a los contribuyentes, algo que nadie en su sano juicio podría negar; sin embargo, los avances tecnológicos, la expansión física en términos estructurales, han ido de la mano de una gran dosis de autoritarismo, arbitrariedades, abuso de poder, insensibilidad humana y en muchos casos, a nivel medio, es decir, quienes manejan el día a día, reflejan falta de conocimientos técnicos sobre la aplicación correcta de los textos legales en materia de tributación interna.

**CAPITULO III: EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO DE
CARA A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY NO. 107-13 SOBRE LOS
DERECHOS DE LAS PERSONAS FRENTE A LA ADMINISTRACION**

3.1 Evolución del Derecho Administrativo en la República Dominicana.

El 2 de julio de 1947 se instituyó en la República Dominicana, la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. Conforme el profesor Francisco Ortega Polanco (Polanco, 2015) el Tribunal Superior Administrativo (TSA) dependía del Poder Ejecutivo, que nombraba sus jueces, con competencia nacional y asiento en el Distrito Nacional, cuyo rol principal era examinar la legalidad de las actuaciones de la Administración Pública.

Las funciones del TSA pasaron con la Ley 2690, G. O. 7244, de fecha 23 de enero de 1951, a la Cámara de Cuentas, cuyos miembros eran designados por el Senado de la República de ternas presentadas por el Poder Ejecutivo.

La Ley 11-92 (Código Tributario) estableció el Tribunal Contencioso Tributario para conocer y decidir sobre el cumplimiento, caducidad, rescisión, interpretación y efectos de los tributos, así como los recursos contencioso-tributarios.

La jurisdicción administrativa se denominó Tribunal Contencioso-Administrativo de lo Monetario y Financiero, a partir de la Ley No. 183-02, G. O. 10187, de fecha 21 de noviembre de 2002 o Código Monetario y Financiero, que mantuvo vigentes, para su funcionamiento, la Ley 1494, del 1ro de octubre de 1947, y los artículos 148-154 del Código Tributario, sin embargo, a través de la emisión de la Ley No. 13-07, G. O. 10409, de fecha 05 de febrero de 2007, se traspasaron las competencias del Tribunal Superior Administrativo y las del Tribunal Contencioso Administrativo de lo Monetario y Financiero al Tribunal Contencioso Tributario, instituido por la Ley 11-92, pasando a llamarse Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo.

La ley citada en párrafo anterior atribuyó a los Juzgados de Primera Instancia, en atribuciones civiles (con excepción de los del Distrito Nacional y Santo Domingo) para conocer en única instancia las controversias contencioso-administrativas entre los municipios y los particulares, tales como demandas en responsabilidad patrimonial que no resultaran de la conducción de vehículos de motor, según procedimiento administrativo y sin perjuicio de la aplicación excepcional o supletoria del civil.

La Constitución del año 2010 otorgó rango constitucional a la jurisdicción contenciosa administrativa integrada por tribunales superiores administrativos y contenciosos administrativos de primera instancia. Los tribunales de alzada conocen los recursos contra las decisiones en asuntos administrativos y contenciosos contra las decisiones en asuntos administrativos, tributarios, financieros y municipales de los de primera instancia. Además, los recursos contenciosos contra actos, actuaciones y disposiciones de las autoridades administrativas, que no fueren conocidos por los de primera instancia.

3.2 Principales cambios en el Procedimiento Administrativo Tributario después de la entrada en vigencia de la Ley No. 107-13.

Anterior a la emisión de la norma general 02-2010²², la DGII no tenía claramente definido un debido proceso para ejercer la facultad de determinación de la obligación tributaria, implicando dicha situación que en muchas ocasiones se vulneraran los derechos de los contribuyentes en el proceso de la determinación de su obligación tributaria.

Podríamos afirmar que, con la emisión de la citada norma, la DGII reconoció en su momento, quizás sin proponérselo, asomos de arbitrariedad y de abuso de poder en su misión de recaudar los impuestos. Conforme lo expresado por el anterior director de la institución, el Lic. Juan Hernández Batista, la citada norma vino a regularizar los procedimientos aplicables a la facultad legal de determinación de oficio. Al mismo tiempo, estableció que la misma se convertiría en una **garantía para el contribuyente**, pues ofrecía reglas claras y específicas para entender los reclamos y conocer los procedimientos a seguir, para de esa forma evitar arbitrariedades. Así lo dieron a conocer las reseñas periodísticas:

SD. La Dirección General de Impuestos Internos (DGII) emitió ayer la Norma General 02-10, sobre la “determinación de oficio” a los contribuyentes, que

²² Dirección General de Impuestos Internos (DGII). Norma 02- 2010, publicada el 15 de marzo de 2010.

establece medidas y procedimientos que garantizan los derechos de éstos y regulan públicamente a la actuación de los funcionarios de la Administración Tributaria, con lo que se afianza la transparencia en el accionar de la institución.

Es de todos conocidos que antes de la emisión de esta norma, los contribuyentes se encontraban huérfanos de la garantía que debe ofrecer el debido proceso, presos de una insaciable voracidad fiscal, y a merced de continuas exigencias sobre cumplimientos de obligaciones, las cuales muchas veces eran extemporáneas, y en otras ocasiones inexistentes, rayando la actuación de esos funcionarios en cierto modo en la línea de los abusos y arbitrariedades, dando la impresión tal y como estableció del Doctor Alfonso Llano, “ que los contribuyentes hubieran perdido la capacidad de reacción y se dedicaran sumisos a trabajar y tributar para que el gobierno despilfarre y la clase política engorde.

3.2.1 Comentarios Norma 07-2017

En noviembre de 2014, la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) anunció la modificación de la Norma 02-210 emitiendo la Norma 07-2014, la cual entraría en vigencia el 1ro de enero de 2015.

La Norma 07-2014 amplió los plazos a los contribuyentes para ejercer sus derechos; estableciendo que para los solo mismos serian computado los días hábiles Otro elemento novedoso en la modificación de los procedimientos para la determinación de oficio que hace la DGII, es la creación de un consejo de revisión para permitir al contribuyente demostrar su situación y evaluar así su realidad económica para hacer frente al reclamo de la Administración Tributaria.

Entre otras modificaciones positivas, están la de considerar las retenciones debidamente documentadas establecidas en el artículo 309 del Código Tributario

tanto en las determinaciones de Impuesto sobre la Renta y del ITBIS (Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios), y la ampliación de los criterios para aceptar adelantos de este último impuesto, sin embargo, a pesar de todas estas bondades que expresa la DGII que se verifican en la Norma 07-2014, entendemos que existen oportunidades de mejoras, tal es el caso de la obligatoriedad del contribuyente ante una notificación de irregularidades, a enviar una comunicación debidamente motivada, firmada y sellada nombrando a un representante en el plazo de cinco días hábiles, so pena de no entregar el detalle de citación y considerar que el contribuyente ignoró el requerimiento.

Evidentemente, que la DGII actúa de forma arbitraria y desconociendo las disposiciones de establecidas en el artículo No.18 de la Ley No. 107-13, que establece que lo siguiente:

Artículo 18. Representación. *Los interesados podrán actuar por medio de representante con capacidad de obrar, dejando constancia formal de tal representación mediante comparecencia o cualquier otro medio válido en derecho. La falta de acreditación de la representación será subsanable en el plazo de diez días, permitiéndose provisionalmente la intervención del representante bajo la condición de subsanación del defecto.*

Como se puede observar, la falta de acreditación es un elemento procesal subsanable, que bajo ninguna circunstancia debe impedir la entrega del detalle de citación, pues evidentemente con su actuación la DGII estaría limitando el derecho de defensa del contribuyente.

Un punto importante a tomar en consideración es que la Norma 07-2014 en su sección No. VIII, establece los porcentajes que deben regir a los fines de los procesos de determinación de oficio, reflejando en la parte in fine de los artículos

No.16, 17, 18 y 19, que dichos porcentajes serán revisados mínimamente cada dos años. Sin embargo, en violación al principio de certeza normativa, en el mes de abril de 2015 dichos porcentajes fueron drásticamente variados constituyendo esa actuación, a nuestro modo de ver, un atentado al estado de derecho y a las garantías constitucionales que debe observar la Administración en su proceder. Veamos:

SECCIÓN VIII. PORCENTAJES PARA FINES DE LOS PROCESOS DE DETERMINACIÓN DE OFICIO

Artículo 16. Tasa Efectiva de Tributación. *Para los fines de esta Norma, la Tasa Efectiva de Tributación por Actividad Económica y rango de ingresos (en RD\$ millones de pesos) aplicable en los procesos de Determinación de Oficio será la que figure en la tabla A del Anexo, correspondiente a esta Norma.*

Párrafo I. Cuando exista un acuerdo que regule la Tasa Efectiva de Tributación de un sector determinado deberá prevalecer este, a los fines de la determinación.

Párrafo II: Estos porcentajes serán revisados como mínimo cada 2 años y actualizados según se requiera.

Artículo 17. Porcentaje de Venta al Consumidor Final. *Para los fines de esta Norma, los porcentajes de ventas a consumidor final para completar la determinación del ingreso gravado serán los que figuren en la tabla B del Anexo, correspondiente a esta Norma.*

Párrafo I. *En los casos en que se verifiquen a través del Sistema de Información Cruzada de la DGII, tanto los reportes de las operaciones efectuadas por terceros como las transacciones efectuadas con tarjetas de crédito, respecto del contribuyente, se estimará en base al monto más alto siendo considerado como la realidad económica del contribuyente.*

Párrafo II: Estos porcentajes serán revisados como mínimo cada 2 años y actualizados según se requiera.

Artículo 18. *Porcentaje de Venta en Efectivo.* Para los fines de esta Norma, los porcentajes de ventas en efectivo para completar la determinación del ingreso gravado serán los que figuren en la tabla C del Anexo, correspondiente a esta Norma.

Párrafo: *Estos porcentajes serán revisados como mínimo cada 2 años y actualizados según se requiera.*

Artículo 19. *Margen Bruto de Comercialización.* Para los fines de esta Norma, el Margen Bruto de Comercialización será por tipo de actividad y compras registradas, de acuerdo al cuadro que figure en la tabla D del Anexo, correspondiente a esta Norma.

Párrafo: *Estos porcentajes serán revisados como mínimo cada 2 años y actualizados según se requiera.*

3.2.2 Modificación del Plazo para interponer Recurso de Reconsideración ante la Dirección General de Impuestos Internos.

Artículo No. 57, Código Tributario:

Artículo 57. Los contribuyentes u obligados que consideren incorrecta o injusta la estimación de oficio que se hiciese de sus rentas y del impuesto o de los ajustes que les sean practicados a sus declaraciones o que no estuvieren de acuerdo con la determinación de cualquier otro impuesto, podrán solicitar a la Administración Tributaria que reconsidere su decisión. Esta solicitud deberá hacerse por escrito dentro de los veinte (20) días siguientes al de la fecha de recepción de la notificación de dicha decisión y deberá contener los alegatos y documentación en que el contribuyente fundamente sus pretensiones. En los casos en que el Recurso haya sido

incoado, la Administración podrá conceder un plazo no mayor de treinta (30) días para la ampliación del mismo.

Como se puede verificar, el artículo No.57 de la Ley No.11-92 (Código Tributario) establece que los contribuyentes que consideren incorrectas o injustas las decisiones de la Administración Tributaria respecto a estimaciones de oficios, ajustes practicados a sus declaraciones juradas, o la determinación de cualquier otro impuesto, podrán solicitar en un plazo de veinte (20) días a la Administración Tributaria que reconsidere su decisión,

Sin embargo, a raíz de la promulgación y pasado la vacatio legis establecidas en la Ley No.107-13 sobre los derechos de las personas frente a la Administración, la DGII reconoció que el plazo para interponer el Recurso de Reconsideración era de 30 días (ver respuesta consulta más adelante) de conformidad con las disposiciones del artículo No.53 de la Ley No. 107-13, que establece que:

Artículo 53. Recurso de reconsideración. Plazo para su interposición.
Los actos administrativos podrán ser recurridos ante los órganos que los dictaron en el mismo plazo de que disponen las personas para recurrirlos a la vía contencioso-administrativa.

Actualmente la Ley No.13-07 sobre el traspaso de competencias del Tribunal Superior Administrativo, establece en su artículo No.5 que el plazo para recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo es de treinta (30) días a contar desde el día en que el recurrente reciba la notificación del acto recurrido.

Al modificar el plazo de 20 a 30 días para recurrir, la DGII reconoce la entrada en vigencia de la Ley No.107-13, y al mismo tiempo admite la incidencia plena del derecho administrativo en su esfera de acción, en consonancia con lo establecido en el artículo No.62 de la citada norma, que establece que a partir de su entrada en vigencia quedan derogadas todas las disposiciones generales y especiales que le

sean contrarias.

Artículo 62. Derogaciones. *A partir de la entrada en vigencia de esta ley, quedan derogadas todas las disposiciones contenidas en leyes generales o especiales que le sean contrarias.*

A pesar del reconocimiento tácito en cuanto a que el plazo para interponer el recurso de reconsideración es de 30 días, la DGII ha planteado que el cómputo del mismo es sobre la base de días calendarios, lo cual a nuestro entender podría prestarse a confusión, en virtud de que el artículo No. 20 de la Ley 107-13 establece las reglas del cómputo de los plazos en las **actuaciones administrativas**. Hasta el momento, la jurisprudencia dominicana registra una posición coherente respecto a que cuando existe notificación, el cómputo del plazo es franco y se cuenta día a día, de conformidad con el artículo 1033 de nuestro Código Civil, por lo que tendríamos que asumir el mismo criterio al momento de interponer el recurso de reconsideración.

a) Término en Día Feriado: el Plazo se Prorroga hasta el Día Hábil Siguiente. *Considerando, que es de principio que cuando un plazo termina en día de fiesta legal o inhábil, dicho plazo se prorroga hasta el día siguiente que resulte hábil para los fines legales; Considerando, que en su Resolución No.78-83, el Secretario de Finanzas da por establecido y también este Tribunal que la interpuso su recurso de Reconsideración, en fecha 6 de julio de 1982, que era el día siguiente hábil al 5 de julio de 1982, pero pese a los alegatos de I, dicho recurso fue declarado extemporáneo, lo cual resulta improcedente en buen derecho. (Sentencia del TSA, de fecha 25 de enero de 1984, Boletín del TSA No.73, pág.97)*

b) El Plazo para Recurrir al Tribunal Contencioso Tributario es Franco. *Considerando, que el artículo 144 del Código Tributario dispone que el plazo para recurrir ante el Tribunal Contencioso Tributario será de quince (15) días, contados a partir del día en que el recurrente reciba la resolución del Secretario de Estado de Finanzas; Considerando, que el artículo 1033 del Código de Procedimiento Civil, que tiene el carácter de derecho supletorio en*

materia tributaria, de acuerdo a lo dispuesto expresamente por los artículos 3, párrafo III y 164 del Código Tributario, en su primer párrafo dispone lo siguiente: "El día de la notificación y el del vencimiento no se contarán en el término general fijado por los emplazamientos, las citaciones, intimaciones y otros actos hechos a persona o domicilio"; Considerando, que el texto citado anteriormente recoge el principio general de que todo plazo procesal, que es aquel que tiene como finalidad permitir el ejercicio de una actuación una vez iniciada la acción en justicia y que tiene como punto de partida una notificación a persona o a domicilio, es un plazo franco, por lo que en el cómputo del mismo no se contará el día de la notificación "diez a-quo", ni el de su vencimiento "dies ad quem"; Considerando, que el plazo para recurrir ante el Tribunal Contencioso Tributario se inicia con la notificación al recurrente de la resolución de la Secretaría de Estado de Finanzas, según reza el citado artículo 144 del Código Tributario; por lo que dicho plazo, al tener como punto de partida una notificación a persona o a domicilio, es franco, por aplicación del principio general del artículo 1033 del Código de Procedimiento Civil. (Sentencia de la SCJ, de fecha 9 de enero del 2002, B.J. No.1094, pág.484)

c) El Plazo para Recurrir al Tribunal Contencioso Tributario es Franco. *Considerando, que nuestra Suprema Corte de Justicia en funciones de Corte de Casación, ha consagrado que todo plazo que tiene como punto de partida una notificación a persona o domicilio es franco (Boletín Judicial 908, pág.1047), que este tribunal adopta el criterio expresado por nuestro más alto tribunal en sentencia de fecha 9 de enero del año 2002, que dice que: "todo plazo procesal, que es aquel que tiene como finalidad permitir el ejercicio de una actuación una vez iniciada la acción en justicia y que tiene como punto de partida una notificación a persona o a domicilio, es un plazo franco, por lo que en el cómputo del mismo no se contará el día de la notificación "dies a-quo", ni el de su vencimiento "dies ad quem". (Sentencia del TCT, de fecha 31 de enero del 2002, Boletín del TCT No. 16, pág.58).*

Principio de Juridicidad, Principio de competencia

Según se puede deducir de la redacción del artículo No.57 del Código Tributario, no es posible interponer el recurso de reconsideración contra otras actuaciones de la Administración Tributaria. Un ejemplo de esto es la aplicación de sanciones por incurrir en Faltas Tributarias. En este sentido, el Doctor Edgar Barnichta, en su obra Derecho Tributario Tomo II, establece que el Código Tributario no permite el Recurso de Reconsideración cuando se trate de la aplicación de sanciones por Faltas Tributarias. Continúa expresando el Doctor Barnichta que, esta situación puede deducirse no sólo del contenido limitativo del artículo No.57, sino también de las disposiciones del artículo No.79 del mismo Código, el cual consagra que en contra de la resolución de la Administración Tributaria que imponga sanciones, podrá interponerse el recurso contencioso tributario por ante el Tribunal Superior Administrativo.

En la práctica, hemos observado innumerables resoluciones evacuadas por el Departamento de Reconsideración donde se pronuncia sobre este y otros temas sobre los cuales la Dirección General de Impuestos Internos debería abstenerse de conocer para no incurrir en el error de incompetencia, ya que según la Ley No.11-92 (Código Tributario), la DGII no es la jurisdicción competente para tratar el punto citado anteriormente.

Adicionalmente, es común observar a la Administración reformular los argumentos y motivaciones que dieron origen a la resolución de determinación o estimación que el contribuyente decide recurrir en Sede Administrativa, evidentemente violando a todas luces el principio constitucional “Non reformatio in peius” sobre la garantía procesal, que prohíbe que el órgano revisor pueda agravar la situación del recurrente, según lo establece el numeral 9) del artículo No.69 de la Constitución de la República, y la parte in-fine de artículo No.52 de la Ley No.107-13.

Artículo 52. Poderes del órgano revisor. *El órgano competente para decidir un recurso administrativo podrá confirmar, modificar o revocar el acto impugnado, así como ordenar la reposición en caso de vicios de*

procedimiento, sin perjuicio de la facultad de la Administración para convalidar los actos anulables. **En ningún caso la Administración podrá, al resolver el recurso administrativo, agravar la condición jurídica del interesado que interpuso el recurso.**

3.2.3 Carácter Optativo de los Recursos en Sede Administrativa.

LEY No. 107-13. Artículo 51. Carácter optativo de los recursos administrativos. Los recursos administrativos tendrán carácter optativo para las personas, quienes, a su opción, podrán interponerlos o acudir directamente a la vía contenciosa administrativa. La elección de la vía jurisdiccional hará perder la administrativa, pero la interposición del recurso administrativo no impedirá desistir del mismo en cualquier estado a fin de promover la vía contenciosa, ni impedirá que se interponga el recurso contencioso administrativo una vez resuelto el recurso administrativo o transcurrido el plazo para decidir.

Establece el Magistrado Francisco Ortega Polanco en su obra Derecho Administrativo Intensivo, que el agotamiento de la vía administrativa como requisito previo para recurrir en sede jurisdiccional, deriva del sistema original de justicia retenida, cuya finalidad es la de permitir un auto control administrativo de la eficacia de la administración.

Hasta el año 2006, el Código Tributario establecía la obligatoriedad de interposición del recurso del recurso de reconsideración como un requisito previo al recurso jerárquico.

El 16 de junio del año 2006, el Poder Ejecutivo promulgó Ley No. 227-06 que otorga personalidad jurídica y autonomía funcional, presupuestaria, administrativa, técnica y patrimonio propio a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII). Como consecuencia de la entrada en vigencia de la citada ley, el artículo No.62 de la Ley No.11-92 (Código Tributario) sobre la facultad del contribuyente a interponer el recurso jerárquico fue derogado, consecuentemente, el Ministerio de Hacienda

como superior jerárquico sólo ejercerá sobre la DGII una potestad de tutela a los fines de verificar que su funcionamiento se ajuste a las disposiciones legales (Párrafo No. I del Artículo No. 1 Ley No. 227-06), dejando el recurso de reconsideración, como la única vía para recurrir las decisiones de la DGII

Poco tiempo después, la Ley No. 13-07, echó a un lado este criterio y estableció en su artículo No. 4 que era una facultad del contribuyente el agotar o no la vía del recurso de reconsideración, sin embargo, lamentablemente en el caso de la materia tributaria, la Ley No.173-07 del 12 de julio de 2007 sobre eficiencia recaudatoria, eliminó el régimen facultativo de recurrir o no en reconsideración antes de acudir al Tribunal Superior Administrativo, y en su lugar estableció la obligación de agotar la vía administrativa antes de poder acudir al Tribunal Superior Administrativo (Literal a), artículo 3, Ley No.173-07).

Pero 8 años más tarde la Ley No. 107-13 restableció el carácter optativo de los recursos administrativos, según las disposiciones del artículo No. 51 de la Ley No.107-13 sobre el carácter optativo de los recursos administrativos, que plantea: *“Los recursos administrativos tendrán carácter optativo para las personas, quienes, a su opción, podrán interponerlos o acudir directamente a la vía contenciosa administrativa.”* Consecuentemente, no es obligatorio en materia tributaria agotar el recurso en sede administrativa antes de acudir a la vía jurisdiccional.

3.2.4 Efecto Suspensivo del Recurso de Reconsideración en Materia Tributaria.

Artículo 50. Posibilidad de suspensión administrativa de los efectos. *El órgano administrativo ante el cual se recurra un acto administrativo podrá, de oficio o a petición de parte, acordar la suspensión de los efectos del acto recurrido en el caso de que su ejecución pudiera causar grave perjuicio al interesado, o si la impugnación se fundamentare en la nulidad de pleno derecho del acto, pudiendo exigir la constitución previa de una garantía.*

Artículo 51. Carácter optativo de los recursos administrativos. *Los recursos administrativos tendrán carácter optativo para las personas, quienes, a su opción, podrán interponerlos o acudir directamente a la vía contenciosa administrativa. La elección de la vía jurisdiccional hará perder la administrativa, pero la interposición del recurso administrativo no impedirá desistir del mismo en cualquier estado a fin de promover la vía contenciosa, ni impedirá que se interponga el recurso contencioso administrativo una vez resuelto el recurso administrativo o transcurrido el plazo para decidir*

En materia tributaria se suspende la ejecución del acto administrativo (cobro de la determinación de la obligación tributaria) hasta el momento en que sea notificada la resolución que decide el recurso de reconsideración, es decir que conforme establece el párrafo II del artículo No. 57 del Código Tributario, con la notificación de la resolución el contribuyente quedará intimado a efectuar el pago de los impuestos, recargos e intereses reclamados, quedando habilitada la Administración Tributaria de pleno derecho para adoptar todas las medidas necesarias para promover el cobro compulsivo de la deuda y solicitar todas las medidas conservatorias que estime conveniente para resguardar el crédito fiscal.

Respecto a este punto, es necesario establecer que posterior a la notificación de la resolución de reconsideración que pone fin a las reclamaciones en sede administrativa, el contribuyente tiene dos alternativas: 1) No recurrir, dejando que la resolución adquiera el estatus de la cosa irrevocablemente juzgada y la deuda se convierta en firme, y 2) Recurrir por ante el Tribunal Superior Administrativo en funciones de Contencioso Tributario.

Consecuentemente, ante tal situación, en su momento el legislador dominicano fue lo suficientemente sabio al considerar ambos escenarios en las modificaciones realizadas al artículo No.57 del Código Tributario realizadas por la Ley No.227-06 de fecha 19 de junio del 2006, disponiendo para el primer caso que la Administración Tributaria quedaba habilitada de pleno derecho para iniciar el cobro compulsivo de los valores adeudados. Para el segundo caso, el legislador a sabiendas de los

daños irreparables que puede causar una medida como la realización de un embargo ejecutivo planteó que independientemente el contribuyente interpusiera el recurso contencioso tributario, la Administración Tributaria podría ordenar las medidas conservatorias, únicamente en los casos que exista un riesgo para el cobro de la deuda.

La liquidez y exigibilidad que le da la fuerza ejecutoria al Certificado de Deuda se hace firme cuando se han agotado los recursos tanto en Sedes Administrativa y Jurisdiccional. Este criterio ha sido una constante en las decisiones emitidas por el Tribunal Contencioso Tributario. Veamos:

a. El procedimiento Ejecutorio sólo procede cuando el crédito es cierto, líquido y exigible, lo cual sucede cuando el Tribunal Contencioso Tributario se pronuncie sobre el fondo. (Sentencia del TCT 058-2006, de fecha 8 de agosto del 2006)

b. El crédito es líquido, exigible y firme, cuando se han agotado los recursos administrativos y el recurso de carácter judicial por ante el Tribunal Contencioso Tributario. (Sentencia del TCT No.048-2005, de fecha 29 de junio del 2005).

c. Para que el fisco pueda ejecutar el pago de la deuda, el crédito debe ser líquido, exigible y constar en el título ejecutorio, lo cual ocurre al finalizar el recurso jurisdiccional. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.021-2008, de fecha 6 de marzo del 2008).

3.2.5 Facultad normativa de la Dirección General de Impuestos Internos luego de la Ley 107-13.

El Código Tributario de la República Dominicana establece en su artículo 34 la facultad normativa de la Administración Tributaria:

Facultad Normativa. Artículo No. 34, Código Tributario.

Artículo 34. (Modificado por la Ley No.227-06, de fecha 19 de junio del 2006, de Autonomía de la DGII). *La Administración Tributaria goza de facultades para dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos, así como para interpretar administrativamente este Código y las respectivas normas tributarias.*

Párrafo I. Estas normas tendrán carácter obligatorio respecto de los contribuyentes, responsables del cumplimiento de obligaciones tributarias y terceros y para los órganos de la Administración Tributaria.

Ciertamente, las disposiciones del artículo No. 34 del Código Tributario, le confieren a la Dirección General de Impuestos Internos la facultad de dictar normas para la mejor administración y aplicación de los tributos, sin embargo, esta es una facultad reglada, que debe cumplir con las disposiciones establecidas en el artículo No. 45 y siguientes de la Ley 200-04 sobre libre acceso a la información pública y el artículo No. 31 de la Ley No. 107-13.

CONCLUSIONES

Al finalizar el presente análisis sobre el impacto de la Ley No. 107-13 en los Medios de Defensa en Materia de Tributación Interna, varios aspectos llaman poderosamente la atención. En primer lugar, la similitud de los llamados principios tributarios constitucionales contemplados en el Artículo No.243 de la Constitución Dominicana, los cuales, a excepción del principio de legalidad, reflejan prácticamente el mismo significado, me refiero a los principios de igualdad, equidad y justicia. Los asambleístas desperdiciaron una gran oportunidad al redactar la Constitución del año 2010, por cuanto, no consideraron principios elementales de derecho tributario que por su importancia se encuentran contenidos en la mayoría de constituciones Iberoamericanas, como son: el principio de irretroactividad de Ley Tributaria, el principio de anterioridad (anualidad), y el principio de prohibición de tributo con efecto confiscatorio, los cuales permiten ofrecer una mayor protección a los ciudadanos frente a las arbitrariedades de la Administración. Amén de a nuestro juicio el numeral 6) del Artículo No.75 referente a la capacidad contributiva de los ciudadanos debió estar contenido como principio en las disposiciones del Artículo No. 243 de la Constitución.

En segundo lugar, con relación a los diferentes medios de defensa a los cuales pueden acudir los contribuyentes cuando no estén conformes con la reclamación de impuestos, recargos e intereses, o entiendan que han sido vulnerados sus legítimos derechos, en la práctica se observa que no se cumplen los elementos procesales relativos a los plazos para el conocimiento de los recursos incoados por los afectados, tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional. Pareciera ser que sólo están contemplados como letra muerta en la Ley No.11-92 (Código Tributario).

Por ejemplo, según el Artículo No.140 de la Ley No.11-92 (Código Tributario), plantea que el tiempo máximo para que la Dirección General de Impuestos Internos dicte la resolución aceptando o no los pedimentos de los contribuyentes es de tres meses; sin embargo, en la realidad, actualmente los casos pendientes de fallo datan

de los primeros meses del año 2016, reflejando el departamento de Reconsideración atrasos para el conocimiento de los casos de años. En cuanto a los recursos incoados ante el Tribunal Superior Administrativo la situación es más delicada, porque los casos sin estar en estado de fallo pueden permanecer años en este estado, en franca violación a las disposiciones del Artículo No.171 de la Ley No.11-92 (Código Tributario) que establece que todo asunto sometido al Tribunal Superior Administrativo deberá ser fallado de modo definitivo dentro de los sesenta días del apoderamiento, salvo asuntos de especial importancia, donde el plazo se extenderá a noventa días.

Ante esta situación los afectados tienen el derecho de interponer un recurso de retardación o un recurso de amparo en el caso de la DGII o poner en mora al Tribunal Superior Administrativo, o en su defecto presentar su queja ante el Consejo del Poder Judicial, sin embargo, debido a las represalias que puede generar la exigencia de sus derechos, prefieren mejor esperar indefinidamente.

En tercer lugar, la actuación de la Administración Tributaria en cuanto a la práctica reiterada del incumplimiento de las normas constitucionales del debido proceso contenidas en el Numeral 10) del Artículo No. 69 de la Constitución, y la Norma 07-2014, va más allá del abuso de poder y de la arbitrariedad, temas que a pesar de ser expuestos en los diferentes recursos verificados, no generan ningún tipo de consecuencia para los funcionarios que comenten la violación de las disposiciones contenidas en los Artículos No.138 y No.148 de la Constitución de la República y el Artículo No. 258, numeral 5) de la Ley No.11-92 (Código Tributario). Todas las disposiciones antes mencionadas prevén sanciones para los funcionarios públicos que incurran en este tipo de actuaciones, sin que en el desarrollo de este análisis se pudiera confirmar la aplicación de las mismas en ningún caso reciente.

La responsabilidad civil de los funcionarios en el ejercicio de sus funciones a la luz de las disposiciones del Artículo No.148 de la Constitución de la República Dominicana y las disposiciones de la nueva Ley No.107-13 sobre los derechos de las personas en sus relaciones con la Administración, genera un gran escepticismo en cuanto a la factibilidad de su real aplicación.

Por otro lado, se confirmó que la Dirección General de Impuestos Internos, incurre en un error de incompetencia al conocer, quizá de forma inconsciente, aspectos que la propia Ley No.11-92 (Código Tributario) en su Artículo No.79 ha establecido que sólo deben ser conocidos en sede jurisdiccional, como por ejemplo los recursos en contra de las resoluciones por sanciones por contravenciones tributarias. Sin embargo, para estos casos ni siquiera se cumple con el proceso de aplicación de sanciones por contravenciones tributarias planteados en la Sección III, de la Ley No.11-92 (Código Tributario).

Una interpretación incorrecta del concepto de crédito cierto, es utilizada por la Dirección General de Impuestos Internos al momento de ordenar medidas conservatorias, ya que esta práctica se realiza sin tener en cuenta que no es posible trabar ningún tipo de embargo, a menos que la institución cuente con el certificado de deudas, que es el documento legal según el Artículo No. 97 de la Ley No. 11-92 (Código Tributario) que demuestra que la exigencia de pago está basada en créditos tributarios líquidos y exigibles.

Indudablemente, en un Estado Social y Democrático de Derecho donde el Principio de Inocencia es la regla, y donde el más alto Tribunal de Justicia del país, declaró el en año 1998 solve et repete (primero pague y discuta después) como una figura jurídica contraria a la Constitución, resulta inconcebible en materia fiscal, la aplicación de medidas conservatorias cuando no ha operado una sentencia que haya adquirido el estatus de la cosa irrevocablemente juzgada y no existe un certificado de deuda que avale los montos reclamados.

Sucede también que conforme las disposiciones del Artículo No.150 de la Ley No.11-92 (Código Tributario), en el caso de que la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) decidiera utilizar sus abogados en cualquier proceso llevado a cabo ante el Tribunal Superior Administrativo, el Procurador Tributario deberá inhibirse o privarse de producir en su representación el escrito de defensa o réplica en favor de la DGII; sin embargo, actualmente se observa que ambos ejercen la defensa en una flagrante violación a las disposiciones legales vigentes.

Por otro lado, se reconoce que el acceso a los diferentes Tribunales que conforman el Poder Judicial, por ventajas procesales, siempre ha sido condicionado por la competencia en cuanto a la materia, la ubicación geográfica y la cuantía de los montos envueltos en el litigio, siempre dando la oportunidad a que un Tribunal como un tercero imparcial pueda dirimir el conflicto.

La Ley No.491-08 que modificó la Ley No.3276 del año 1953 sobre procedimiento de Casación, condiciona el acceso a la Suprema Corte de Justicia en materia de Casación, bajo el infeliz alegato de que el recurso de casación ha venido siendo utilizado por litigantes que no persiguen otro fin que el de retardar la solución de los asuntos en perjuicio de otros que demandan mayor atención por la cuantía envuelta en los mismos o por la importancia doctrinal del caso, sin considerar que tal modificación es una normativa de carácter excluyente que afecta como siempre a los contribuyentes y ciudadanos de menor capacidad económica, que en definitiva son la mayoría.

Realmente se quiere pensar que las situaciones descritas en los párrafos anteriores obedecen a casos aislados y que bajo ninguna circunstancia constituye el modus operandis de las instituciones públicas que ejercen dichas funciones.

Ahora bien, en el caso de que los funcionarios llamados a cumplir o hacer cumplir las normas ignoren su deber, y su actuación genere un daño moral o económico, es importante considerar lo expresado por el Profesor Gregorio Montero: *“los ciudadanos deben jugar su rol y observar la actuación en la administración pública, sin queremos cambiar tenemos que accionar cuando estas se desvían del mandato constitucional y legal, porque la legalidad es el principio capital, el Estado y sus funcionarios son responsables penal y patrimonialmente por la violaciones que comentan en el ejercicio de sus funciones”*.

En conclusión, los contribuyentes tienen derecho a la tutela judicial efectiva, existen principios y normas que los protegen, pero para ello es necesario romper la inercia y exigir su aplicación ante los organismos correspondientes, conforme la etapa procesal en que se encuentren.

RECOMENDACIONES

En primer lugar debido a tratarse de temas con aspectos constitucionales como el relativo al principio de legalidad, el debido proceso y la responsabilidad civil de las instituciones públicas y sus funcionarios, se recomienda a la Dirección General de Impuestos Internos así como al Tribunal Superior Administrativo la creación de un departamento de fiscalización para el cumplimiento de las normas del debido proceso en todos los casos interpuestos por los contribuyentes, a fin de garantizar el cumplimiento oportuno de las disposiciones constitucionales y evitar que, en el caso de la Dirección General de Impuestos Internos, aquellos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales se expongan a que sus casos sean concluidos fuera de los plazos establecidos por la Ley.

De igual forma la creación de este departamento, evitaría que las reclamaciones realizadas los contribuyentes infractores de la Ley No. 11-92 (Código Tributario) puedan ser declaradas nulas por inobservancia a los preceptos constitucionales relativos al debido proceso.

En el caso del Tribunal Superior Administrativo, en aras de cumplir la razón de ser de su formación en cuanto a la aplicación de justicia, bajo el entendido que justicia tardía es justicia denegada, se recomienda al Juez Presidente del Tribunal en cuestión, exigir conforme el procedimiento, ante el Consejo del Poder Judicial una evaluación técnica de las razones que impiden que el Tribunal pueda dar fiel cumplimiento a los plazos establecidos en la Ley 11-92 (Código Tributario) para generar una sentencia que ponga fin al recurso interpuestos por el contribuyente, para con ello iniciar de inmediato las correcciones de lugar y de esa forma garantizar la aplicación de una oportuna tutela judicial efectiva.

Por último, se sugiere a los Jueces del Tribunal Superior Administrativo, rechazar por ser contrario al derecho, las réplicas y escritos de defensas realizados por el Procurador General Tributario cuando haya representación legal de la Dirección General de Impuestos Internos.

BIBLIOGRAFIA

Ortega Polanco, Francisco. (2017) Derecho Administrativo, evolución y perspectiva en la República Dominicana.

Sanchez Morón, Miguel. (2015), Derecho Administrativo, undécima edición, Madrid España.

Ortega Polanco, Francisco. (2015) Derecho Administrativo Intensivo, Santo Domingo, República Dominicana

Esteve Pardo, José. (2013) Lecciones de Derecho Administrativo, Madrid, España.

Barnichta Geara, Edgar. (2011) Derecho Tributario Sustantivo y Administrativo (Tomo I). Santo Domingo, República Dominicana.

Castrejón García, Gabino Eduardo. (2006) Medios de defensa en materia administrativa y fiscal (2da ed.). México.

Falcón y Tella, Ramón-Pulido Guerra, Elvira. (2010) Derecho Fiscal Internacional. Madrid, Barcelona.

Amatucci, Andrea. (2001) Tratado de derecho Tributario (Tomo I-II). Bogotá, Colombia.

González Parada, Hernán Alberto. (1997) En Defensa del Contribuyente. Mecanismos ante los abusos del poder. Santa Fe de Bogotá, Colombia.

Ponts Mestres, Magín. (2007) Derechos y Deberes en el procedimiento de inspección tributaria (2da ed). Madrid, Barcelona:

Ross Bravo, Jaime. (2012) Derecho Tributario Sustantivo. Santo Domingo, República Dominicana.

Spisso, Rodolfo R. (2008) Acciones y recursos en materia tributaria (2da ed). Buenos Aires, Argentina.

Uckmar, Victor.(2000) Principios Constitucionales comunes del derecho tributario. Bogotá, Colombia.

Mueses Henríquez, Rene, (1988), Derecho Administrativo Dominicano, Santo Domingo, República Dominicana.