

**República Dominicana
Universidad Iberoamericana
Unibe**



Escuela de Graduados

Proyecto de Investigación para optar por el título de

Magister En Derecho Tributario Y Asesoría Fiscal

Título del trabajo

Implementación de la Transacción como modo de extinción de la obligación tributaria en la República Dominicana y la incidencia de su aplicación en el Régimen Tributario dominicano.

Sustentante

Juan Rafael Vera Suncar

Asesor

Oscar Valdez

Los conceptos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de los sustentantes.

**Santo Domingo, República Dominicana
Agosto, 2021**

ÍNDICE

DEDICATORIA	III
AGRADECIMIENTOS	IV
JUSTIFICACIÓN	V
DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA.....	VI
1. DELIMITACIÓN TEMPORAL	VI
2. DELIMITACIÓN ESPACIAL.....	VI
3. DELIMITACIÓN SUSTANTIVA	VI
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	VII
INTERROGANTES CLAVES	IX
MARCO TEÓRICO	X
DEFINICIÓN DE TÉRMINOS	XIV
OBJETIVOS.....	XVI
OBJETIVO GENERAL.....	XVI
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	XVI
METODOLOGÍA.....	XVIII
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SUS MODOS DE EXTINCIÓN EN REPÚBLICA DOMINICANA.....	3
1.1 ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	3
1.1.1. <i>Evolución histórica del tributo.....</i>	3
1.1.2 <i>Concepto de Obligación Tributaria.....</i>	4
1.2 CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	6
1.3 FUENTES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.....	6
1.4 ELEMENTOS DE LOS TRIBUTOS.....	7
1.4.1 <i>Materia imponible.....</i>	7
1.4.2 <i>El Hecho Generador.</i>	8
1.4.3 <i>Base Imponible.....</i>	8
1.4.4 <i>Tasa o alícuota.....</i>	9
1.4.5 <i>Los sujetos del tributo.....</i>	9
1.5 LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA	12
1.5.1 <i>Concepto y naturaleza jurídica.....</i>	12
1.5.2 <i>Formas que asume la relación jurídica tributaria</i>	12
1.6 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	13
1.6.1 <i>Teoría declarativa del Acto de Determinación.....</i>	14
1.6.2 <i>Teoría constitutiva del Acto de Determinación.....</i>	14
1.7 DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN REPÚBLICA DOMINICANA	15
1.7.1 <i>Generalidades de la Determinación.....</i>	15
1.7.2 <i>Norma General No. 04-2014 Sobre Determinación de la Obligación Tributaria.....</i>	16
1.8 MODOS DE EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO DOMINICANO	17
1.8.1 <i>Modos de extinción de las obligaciones en el Derecho Privado.....</i>	17
1.8.2 <i>Modos de extinción de las obligaciones en el Código Tributario dominicano.....</i>	18
1.8.3 <i>El pago</i>	19
1.8.4 <i>La Compensación</i>	21
1.8.5 <i>La Confusión.....</i>	22
1.8.6 <i>La Prescripción</i>	23
CAPÍTULO II: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DOMINICANO	26

2.1 EL PODER TRIBUTARIO Y SUS LIMITES	26
2.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DOMINICANO	27
2.3 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA	29
2.3.1 <i>Generalidades</i>	29
2.3.2 <i>La exención tributaria</i>	31
2.4 PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA.....	33
2.5 PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA	34
2.5.1 <i>Concepto de Igualdad Tributaria</i>	34
2.5.2 <i>Test de igualdad</i>	36
2.5.3 <i>Excepciones al principio de igualdad tributaria</i>	36
2.6 PRINCIPIO DE EQUIDAD	37
2.7 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	38
2.7 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.	39
CAPÍTULO III: LA TRANSACCIÓN COMO MODO DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LA REPÚBLICA DOMINICANA	41
3.1 GENERALIDADES DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA.....	41
3.1.1 <i>Origen y concepto.</i>	41
3.1.2 <i>Naturaleza Jurídica de la Transacción</i>	42
3.1.3 <i>Características de la Transacción</i>	43
3.2 ELEMENTOS DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA	43
3.2.1 <i>Existencia de una relación incierta o litigio.</i>	44
3.2.2 <i>Voluntad de solucionar el conflicto tributario.</i>	44
3.2.3 <i>Reciprocidad en las concesiones</i>	44
3.3 REQUISITOS DE VALIDEZ	45
3.4 EFECTOS DE LA TRANSACCIÓN	46
3.5 PRINCIPIO DE INDISPONIBILIDAD DEL CRÉDITO TRIBUTARIO.....	47
3.6 ADMISIBILIDAD CONSTITUCIONAL DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA EN REPÚBLICA DOMINICANA.....	50
3.6.1 <i>Respeto al Principio de Legalidad o Reserva de Ley</i>	50
3.6.2 <i>Exigencias derivadas del Principio de Igualdad.</i>	52
3.6.3 <i>La discrecionalidad de la Administración y los principios constitucionales.</i>	54
3.7 LA TRANSACCIÓN EN LOS MODELOS DE CÓDIGOS TRIBUTARIOS PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE DEL CIAT.	55
3.7.1 <i>La Transacción en el Modelo de Código Tributario de 1967.</i>	55
3.7.1 <i>La Transacción en el Modelo de Código Tributario de 1999 y 2015.</i>	55
3.8 PANORAMA DE LA TRANSACCIÓN TRIBUTARIA EN OTROS PAÍSES.	56
3.8.1 <i>El Concordato Tributario en Italia.</i>	56
3.8.2 <i>Las Actas con Acuerdo en España.</i>	57
3.8.3 <i>La Transacción en el Código Tributario Nacional de Brasil.</i>	58
3.8.4 <i>La Transacción Tributaria el Derecho Anglosajón.</i>	59
3.8.5 <i>Los Acuerdos Conclusivos en México</i>	59
3.8.6 <i>La Transacción Judicial en Venezuela</i>	61
CONCLUSIÓN	63
RECOMENDACIONES.....	65

Dedicatoria

A Dios:

Por siempre ser mi roca fuerte y la fuente primaria de mis bendiciones, fortalezas y capacidades.

A mi familia

Porque siempre han creído en mí y me han demostrado su amor en cada una de sus acciones hacia a mí.

Agradecimientos

A Dios

Por ser mi guía fiel en la elaboración de la presente investigación. Por darme la sabiduría necesaria para seguir adelante y nunca desistir. ¡Otro logro más gracias a ti!

A mi familia

Por su comprensión y por ser un apoyo en mi vida, en mis tropiezos y en mis logros.

A la Universidad Iberoamericana (UNIBE)

Por haber adoptado durante la crisis sanitaria ocasionada por la pandemia del Covid-19, un plan de educación virtual con los más altos estándares pedagógicos.

A todo aquél que antes y durante este trayecto colaboró para que yo llegara a este punto. Tendrán siempre mi más infinito agradecimiento.

Juan Rafael Vera Suncar

Justificación

La obligación tributaria consiste en la obligación pecuniaria que tiene el sujeto pasivo o responsable de pagar el tributo debido en favor del Sujeto Activo que es la Administración Tributaria. Es una obligación *ex lege* lo que implica que es concebida, creada y regulada a través de leyes tributarias. Igualmente, los modos de extinción, el cual es la forma de que el sujeto pasivo se libera de su obligación frente al fisco, se encuentran contenidos por ley en respecto al principio de legalidad tributaria.

En la República Dominicana, la legislación tributaria únicamente prevé el Pago, la Prescripción, la Confusión y la Compensación como modos de extinción de la obligación tributaria, dejando a un lado otros modos de extinción de las obligaciones derivadas del Derecho Común como es la Condonación, la Transacción y la incobrabilidad.

Haciendo particular énfasis en la transacción, a través de este modo de extinción la Administración Tributaria y el contribuyente mediante un acuerdo de voluntades, pudieran ponerse de acuerdo en los montos de la obligación tributaria cuando por su naturaleza fuera controversial determinarlo, evitando así futuros recursos en sede administrativas y procedimientos judiciales respecto al monto a liquidar.

En este sentido, la relevancia de esta investigación radica en verificar si la Transacción pudiera ser implementada como modo de extinción de la obligación tributaria en el país cuando la naturaleza de los hechos dificulten determinar con exactitud el monto a pagar por el sujeto pasivo o contribuyente, y de esta manera evitar posibles litigios en sede judicial administrativa entre el contribuyente y el fisco; lo cual pudiera generar avances positivos en la eficiencia de la Administración Tributaria en su rol de recaudar de los tributos.

En consonancia con lo anterior, resulta importante demostrar si la implementación de este modo de extinción no vulneraría los principios constitucionales de legalidad, justicia, equidad e igualdad constitutivo del Régimen Tributario dominicano, los cuales son establecidos en el Artículo 243 de la Constitución dominicana.

Delimitación del problema

1. Delimitación Temporal

La investigación concentrará el período que comprende desde la promulgación del Código Tributario dominicano en 1992 hasta nuestros tiempos.

2. Delimitación Espacial

Los límites territoriales de la presente se ubicará en República Dominicana y en otros países latinoamericanos que han abordado la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias tanto en su legislación como en la doctrina.

3. Delimitación Sustantiva

- Artículo 243 de la Constitución dominicana que establece los principios del Régimen Tributario dominicano.
- El Código Tributario dominicano específicamente desde el artículo 15 hasta el 25, lo cual comprende los modos de extinción de la obligación tributaria en República Dominicana.
- Artículo 2044 y siguientes del Código Civil dominicano, el cual contempla la Transacción en Derecho Civil.

Planteamiento del problema

1. Enunciación del problema:

La parte sustantiva del Derecho Tributario dominicano, la cual abarca el nacimiento, efecto y extinción de las obligaciones tributarias se encuentra contenido en el Título I del actual Código Tributario dominicano instaurado mediante la Ley No. 11-92 de fecha 16 de mayo de 1992, donde se establecieron todos los aspectos jurídicos sobre la obligación tributaria.

Dentro de los aspectos más relevantes que caracterizan a la obligación tributaria es su condición *ex lege*, lo que implica que su nacimiento, sus efectos y las extinciones son establecidas única y exclusivamente por la Ley, configurando el principio de legalidad tributaria instaurado como un principio constitucional en la República Dominicana.

Actualmente, el citado código enuncia cuatro modos de extinción de la obligación tributaria, siendo el pago pura y simple el modo por excelencia. Además del pago o liquidación del tributo, se presenta la prescripción, la compensación y la confusión como modos de extinción de la obligación tributaria, sujeta a los requisitos establecidos por la ley.

No obstante, en ciertas ocasiones determinar con exactitud el monto correspondiente al pago de la obligación tributaria pudiera ser un obstáculo para la Administración Tributaria en transacciones complejas con pocas informaciones al respecto, o en hechos imponderables que por su naturaleza o volumen podrían generar controversias entre el contribuyente y el fisco respecto a la determinación de la obligación tributaria; lo cual pudiera ocasionar que el contribuyente eleve recursos en sede administrativa y judicial sobre el monto a liquidar de la obligación tributaria.

En este caso, la transacción, modo extintivo de obligaciones en varias ramas del derecho pudiera ser un instrumento que la Administración Tributaria podría implementar para determinar con certeza los montos correspondientes al pago de la

obligación tributaria mediante un mutuo acuerdo con el contribuyente y de esta manera extinguir su compromiso tributario.

2. Descripción del problema:

No obstante, lo descrito anteriormente, el Código Tributario dominicano no prevé la transacción como un modo de extinción de la obligación tributaria. En este sentido, los acuerdos suscritos entre el contribuyente y la Administración Tributaria pudieran generar controversias e inseguridad jurídica, pues la obligación tributaria se estaría extinguiendo de una manera no prevista por la ley, lo cual podría ser alegado como una vulneración del principio de legalidad.

Asimismo, habría que determinar si la implementación de este modo de extinción de la obligación tributaria no estaría afectando principios constitucionales del Régimen Tributario como es el de igualdad, justicia y equidad, al ser utilizados con algunos contribuyentes un modo de extinción distinto a la generalidad; hechos que motivan la presente investigación.

Interrogantes Claves

1. ¿Qué es la Obligación Tributaria?
2. ¿Cuales son los modos de extinción de la Obligación Tributaria?
3. ¿Qué es la Transacción como modo de extinción de las obligaciones?
4. ¿Cuales son los principios del Régimen Tributario dominicano?
5. ¿Cómo la Transacción pudiera implementarse como un modo de extinción de obligaciones tributarias en la República Dominicana?
6. ¿En cuales materias del ámbito tributario dominicano se ha implementado la transacción como modo de determinar la cuantía de la obligación tributaria?
7. ¿Como afecta la implementación la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria en el respecto de los principios constitucionales del Régimen Tributario dominicano?
8. ¿Cuál es la importancia del principio de la indisponibilidad del crédito tributario?
9. ¿Cómo afecta el principio de la indisponibilidad del crédito tributario en la implementación de la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria en República Dominicana?
10. ¿Cómo se puede evitar la discrecionalidad de la Administración Tributaria en la utilización de la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria?
11. ¿De qué manera se puede limitar la utilización de la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria en la República Dominicana?
12. ¿Qué establece el Modelo de Código Tributario para América Latina realizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) respecto a la transacción?
13. ¿Cuáles países de Latinoamérica reconocen la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria?

Marco Teórico

Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema

Etman, G. E. (2003) aborda la transacción en materia tributaria como una práctica que nace de la doctrina del interés fiscal, definido como una actuación compartida entre el particular y la Administración Tributaria. Indica que como en otras materias del Derecho, la utilización de la transacción puede fungir como un método alternativo de conflictos tributarios, siempre y cuando se presuma la buena fe de las partes, y se realice en casos muy particulares donde la determinación del monto de la obligación tributaria no es exacta, como es el caso de las determinaciones sobre base presunta¹.

Llanos, G. V. (2019) en su artículo de “La Transacción como medio de extinción de la obligación tributaria” establece que al la Administración Tributaria utilizar esta figura de la transacción para extinguir la deuda tributaria en la legislación peruana que no la contempla, se estaría violentando el Principio de Reserva de Ley. Sin embargo, propone que se puede incorporar este medio de extinción a través de una ley tributaria especial, únicamente para determinar el monto de la obligación tributaria no para su nacimiento².

Rocha Brandão, L. M. (2020) Indica que a medida que los tiempos van avanzando las administraciones tributarias deben ir adaptándose a los nuevos modelos y paradigmas de la sociedad, utilizando conceptos y técnicas innovadoras como es la transacción en materia tributaria, la cual establece un punto de convergencia entre la Administración Tributaria y el contribuyente para llegar a una justicia fiscal común. Igualmente afirma que la transacción tiene como objetivo evitar posibles conflictos tributarios, produciéndose de esta manera una descongestión de los procedimientos administrativos y judiciales en materia tributaria, y judicializándose únicamente los procesos que merecen tal situación³.

¹ Etman, Gustavo EL. "La transacción en materia tributaria., Escritos Contables 44 (2003): 121-156

² Llanos, Gonzalo Villanueva. "La transacción como medio de extinción de la obligación tributaria." Análisis Tributario 373 (2019): 4.

³ Rocha Brandão, Luiz Mathias. "La transacción tributaria en el escenario de los ordenamientos jurídicos español y brasileño: viabilidad constitucional y reflejos en la conflictividad." (2020).

Linares-Prado, D. M. (2006) promueve la utilización de mecanismos transaccionales entre la Administración Tributaria y el contribuyente, ya que se desjudicializaría la justicia tributaria. Igualmente afirma que con estas transacciones no se está violentando el principio de legalidad tributaria pues, ya que este mecanismo no busca determinar la existencia de la obligación tributaria sino interpretar las situaciones de hecho y de derecho de ésta⁴.

Lagos, F. A. P. (2014) establece en su obra que la transacción como método alternativo de soluciones de conflictos tributarios ha sido muy resistido por la doctrina tradicional, por el respeto al Principio de Indisponibilidad del crédito tributario. Sin embargo, indica que la transacción favorece la practica tributaria, además de que conforme a las nuevas concepciones que se tiene sobre las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente donde ambos buscan el interés general o fiscal, constituye una herramienta que favorece la celeridad y la eficiencia en la recaudación de los tributos⁵.

Jaramillo, J. V. T. (2004) indica que para enmarcar la transacción dentro de los modos de extinción y no violentar los principios de indisponibilidad de crédito tributario y el de reserva de ley, hay que tener en cuenta que existen situaciones jurídicas tributarias donde el sentido de las normas y su alcance; así como en la determinación de los hechos no existe una verdad inconcusa y de certidumbre absoluta. En estos casos afirma que la Administración Tributaria y el contribuyente pueden ponerse de acuerdo sobre los hechos, citando un ejemplo de hechos generadores complejos que tienen impacto en varias legislaciones y no existe una manera certera de determinar la porción que corresponde a cada administración tributaria.⁶

Aráoz, L. A. G., & Martinoli, C (2018) Analiza el contrato de transacción como un método alternativo de resolución de conflictos en materia tributaria, donde se utilizaría

⁴ Linares-Prado, Daniel-Martín. "La transacción y el arbitraje en materia tributaria." (2006).

⁵ Lagos, Felipe Andrés Peñafiel. "Los Medios alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario." *Debates Jurídicos y Sociales* 5 (2014): 49-64.

⁶ Jaramillo, José Vicente Troya. "Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional." *Foro, Revista de Derecho* 3 (2004): 5-43.

de manera excepcional para resolver cuestiones controvertidas donde existe una incertidumbre objetiva sobre los hechos o la cuantía de la obligación tributaria⁷.

Andrés Aucejo, E. (2016) Propone la implementación de métodos alternativos de resolución de conflictos como parte de una política fiscal para España y Latinoamérica dada su alta conflictividad en materia tributaria tanto en sede administrativa y Judicial. Indica que la implementación de la transacción como método alternativo de resolución de conflictos tributarios en Alemania, Italia y España implicó una reducción significativa de los conflictos tributarios entre la Administración y el contribuyente⁸.

González-Cuéllar Serrano, M. L. (2007) en su artículo expresa la innovación presentada en la modificación de la Ley General Tributaria de España donde se implementó las actas con acuerdo (transacción) para dirimir conflictos entre la Administración Tributaria y el contribuyente. Analiza que incorporándolo a la ley no se está violentando el principio de legalidad tributaria pues esta medida es de carácter excepcional cuando exista incertidumbre en la determinación de los hechos y del derecho⁹.

Serrano, M. L. G. C. (2007) En su obra estudia la implementación de la transacción en la Ley General Tributaria de España y explica que en la legislación boliviana no exista una cobertura donde se permita una transacción entre la Administración Tributaria y el contribuyente. Expresa que la utilización de estos mecanismos ha reducido sustancialmente los instrumentos compositivos en los procedimientos de fiscalización¹⁰.

⁷ Aráoz, Lucas A. García, and Carol Martinoli. "Métodos de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria." (2018)

⁸ Andres Aucejo, Eva. "Sistemas De Resolución Alternativa De Conflictos (ADR) En Derecho Tributario Español Y Comparado. Propuestas Para Latinoamérica Y España (Alternative Dispute Resolution (ADR) in Spanish and Comparative Tax Law. Proposal for Latin America and Spain)." *Revista Derecho del Estado* 37 (2016).

⁹ González-Cuéllar Serrano, María Luisa. "Las actas de conformidad y las actas con acuerdo en la nueva Ley general tributaria." (2007).

¹⁰ Serrano, M^a Luisa González Cuéllar. "Las actas de conformidad y las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria española." *Revista Boliviana de Derecho* 4 (2007): 187-20

Desarrollo Teórico del tema

Respecto a la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria se han pronunciado varios autores y doctrinarios reconocidos tanto en la República Dominicana como en Latinoamérica.

Jaime Ross en su libro Derecho Tributario Sustantivo se refiere a la transacción en materia tributaria indicando que *“No sería un modo de extinguir obligaciones tributarias, sino mas bien es una forma de establecer los hechos constitutivos de la base imponible para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, la transacción solo indicaría relación con los hechos y no con la norma legal ni la obligación tributaria misma, porque como se expresó, sobre esta nadie tiene poder de negociación o disposición¹¹”*

Por otro lado, el autor dominicano Edgar Barnichta indica en su obra Derecho Tributario Sustantivo y Administrativo que *“nada impide que la ley otorgue a la Administración Tributaria una potestad especial para que en determinados casos pueda llegar a acuerdos con los sujetos pasivos, de la siguiente manera: a) Una Determinación en común acuerdo o Concordato Fiscal, mediante el cual fisco y contribuyente se ponen de acuerdo para determinar la obligación tributaria y el monto a pagar (...) Sin embargo, de todas estas causas o modos de extinguir la obligación tributaria, el Código Tributario solo hace referencia a cuatro: 1) el Pago 2) La Compensación 3) La Confusión y 4) La Prescripción¹²”*

La autora española Luisa González Cuellar Serrano en su obra *“ Los procedimientos Tributarios: su terminación transaccional”* establece la obligatoriedad de que la transacción tributaria se encuentre previamente habilitada por la ley, indicando que *“ el principio de legalidad implica la existencia de una habilitación normativa, expresa y específica, previa a la actuación administrativa (unilateral o concordada) de forma que*

¹¹ Ross Bravo, Jaime. "Derecho tributario sustantivo." *Centro de Capacitación en Política Gestión Fiscal (CAPGEFI)* (2009) p.340

¹² Geara, Barnichta. "Derecho tributario: Sustantivo y Administrativo." (2011).. p.466-467

*no hay en Derecho español ningún espacio franco o libre de ley, en que la Administración pueda actuar con un poder ajurídico y libre*¹³

Definición de términos

Tributo: es una prestación pecuniaria objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor tributario, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente por disposición de la ley posee ese derecho, y de otro lado el deudor, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria¹⁴.

Obligación ex lege: son aquellas obligaciones cuyo nacimiento únicamente proviene de una Ley, no pudiendo las voluntades de las partes crearla¹⁵.

Contribuyente: es aquel respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria¹⁶.

Hecho generador: es un hecho que asume la condición de generador de obligaciones tributarias o se convierte en tal, solo por haberlo resuelto el legislador.¹⁷.

Administración Tributaria: es el sujeto activo de la obligación tributaria. Se refiere a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y a la Dirección General de Aduanas (DGA) en conjunto.

Régimen Tributario dominicano. Esta fundamentado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas. Ello implica que solo por ley puede

¹³ González-Cuéllar Serrano, M. L. (1998). *Ob cit.* p.108-116

¹⁴ Viterbo, Camilo, and Dino Jarach. "Hecho Imponible." *Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires-Argentina* (1943) p.11-12

¹⁵ Ramírez, Lilia. "La obligación tributaria." (2009).. p.12-13 Disponible en https://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:E7X-usXCEIkJ:scholar.google.com/+obligacion+ex+lege&hl=es&as_sdt=0,5:

¹⁶ Ley No. 11-92 de fecha 16 de mayo de 1992, art.5

¹⁷ Jiménez, G. Antonio. "Curso de derecho tributario." *México, Taxx Editores* (2014)., p.85

establecerse una carga tributaria y de la misma manera, solo por ley puede otorgarse exenciones de impuestos¹⁸.

Poder Tributario. La potestad tributaria o poder tributario es la posibilidad jurídica del Estado de establecer obligaciones tributarias o de eximir de ellas a personas que se hallan en su jurisdicción¹⁹.

¹⁸ Sentencia TC/0034/12 de fecha 15 de Agosto del 2012.

¹⁹ Ross Bravo, Jaime. Op cit. (2009) p.115

Objetivos

Objetivo General

Determinar si la implementación de la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria no violenta los principios constitucionales del Régimen Tributario dominicano.

Objetivos Específicos

- Desarrollar los aspectos relacionados al nacimiento, efecto y modos de extinción de la obligación tributaria en República Dominicana.
- Analizar los diferentes principios constitucionales que constituyen el Regimen Tributario dominicano.
- Valorar la implementación de la Transacción como modo de extinción de las obligaciones tributaria.
- Verificar si la implementación de la transacción en materia tributaria violenta los principios del Régimen Tributario dominicano.
- Identificar en cuales materias del ambito tributario dominicano se ha implementado la transacción entre el contribuyente y la Administración Tributaria para determinar el monto de la obligación tributaria.
- Describir la importancia del cumplimiento del Principio de Indisponibilidad del Crédito Tributario por la Administración Tributaria y sus efectos en la implementación de la transacción.
- Mostrar de qué manera se puede evitar la discrecionalidad de la utilización de la transacción por la Administración Tributaria.

- Analizar la figura de la transacción contemplada en el Modelo de Código Tributario para América Latina realizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)
- Identificar los países latinoamericanos que han concebido la transacción en su legislación o práctica administrativa.
- Comparar los diferentes países latinoamericanos que han establecido la transacción en su legislación tributaria.

Metodología

Tipo de investigación

La presente investigación tendrá un enfoque cualitativo en tanto que pretende dar a conocer los aspectos teóricos, definiciones de conceptos y posiciones doctrinales, con relación a la implementación de la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria en la República Dominicana. Según Sampieri (2010) la investigación cualitativa involucra

“La recolección de datos utilizando técnicas que no pretenden medir ni asociar las mediciones con números, tales como observación no estructurada, entrevistas abiertas, revisión de documentos, discusión en grupo, evaluación de experiencias personales, inspección de historias de vida, análisis semántico y de discursos cotidianos, interacción con grupos o comunidades, e introspección²⁰.”

Métodos:

Esta investigación se auxiliará del método analítico, el cual es definido como aquel que a partir de un conocimiento general de una realidad se identifican los elementos esenciales de ella y sus interrelaciones, fundamentado en que a partir de la generalidad se puede obtener informaciones y características de cada uno de sus características y sus relaciones entre ellas.²¹ Asimismo, se utilizará el método inductivo-deductivo el cual acepta la existencia de una realidad externa y postula la capacidad del ser humano para percibirla por medio de sus sentidos y entenderla por medio de su inteligencia²². Igualmente, se implementará el método comparativo para observar los distintos países latinoamericanos que presentan la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria.

²⁰ Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2010). Metodología de la investigación (Vol. 3). México: McGraw-Hill. p.15

²¹ Abreu, José Luis. "Análisis al Método de la Investigación Analysis to the Research Method." *Daena: International journal of good conscience* 10.1 (2015) p.209. [http://www.spentamexico.org/v10-n1/A14.10\(1\)205-214.pdf](http://www.spentamexico.org/v10-n1/A14.10(1)205-214.pdf)

²² Álvarez-Gayou, Juan Luis. "Cómo hacer investigación cualitativa. Fundamentos y metodología." (2003).p.1

Introducción

La relación jurídica tributaria entre los contribuyentes y el fisco juegan un papel fundamental en la captación de tributos, ya que estos constituyen la mayor parte de los ingresos del Estado para garantizar el sostenimiento de las cargas públicas. Los conflictos tributarios, aquellos que se originan cuando una de las partes de la relación jurídica-tributaria no está de acuerdo con la determinación del impuesto, constituye uno de los obstáculos más grandes en la eficiencia de la administración para la recaudación de impuestos. Cuando un tributo se ve sometido frente a un recurso en sede administrativa o jurisdiccional, el Estado deja de percibir un tributo por un tiempo determinado, lo cual conlleva una significativa reducción de los ingresos además de los gastos procedimentales que incurren ambas partes. En adición a esto, la capacidad administrativa de la Administración Tributaria y los Tribunales especiales ralentiza aún más la percepción del tributo, ya que se encuentran inundados de expedientes pendientes de fallo, tardándose aproximadamente entre cinco a seis años para obtener una respuesta definitiva.

Diversos países del mundo han comenzado a adoptar prácticas innovadoras provenientes del derecho privado, como es la transacción, con la finalidad de eficientizar las recaudaciones y garantizar la doctrina del interés fiscal donde se predica que ambas partes en la tributación buscan un interés colectivo para garantizar la justicia tributaria. Sin apartarnos del tema central del presente trabajo de investigación, la problemática con la implementación de estos mecanismos en el Derecho Tributario radica en que el tributo es una obligación proveniente obligatoriamente de una ley cuyo nacimiento y extinción deben originarse en ella y de la cual en principio no se puede disponer por ninguna de las partes involucradas. Por esta razón la transacción ha sido alabada y a su vez criticada por la doctrina.

En República Dominicana, la transacción es un contrato nominado proveniente del Derecho Civil que extingue obligaciones entre partes. Sin embargo, en el Código Tributario dominicano esta figura no se encuentra contemplada como un modo de extinción de las obligaciones tributarias, pero tampoco se dispone prohibición alguna de la utilización de ella. En adición a lo anterior, los principios constitucionales del Régimen Tributario dominicano se extienden a todas las actuaciones de la

Administración Tributaria, por lo que resulta importante determinar si esta figura jurídica puede ser utilizada y no violentar algunos de estos principios.

En este sentido, el presente trabajo de investigación comprende el análisis de la implementación de la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias en República Dominicana, así como la incidencia de su aplicación frente a los principios constitucionales del Régimen Tributario dominicano. Esta investigación estará dividida en tres grandes capítulos. En el primer capítulo, se abordará la obligación tributaria desde su concepción hasta la extinción conforme al ordenamiento jurídico dominicano, a fin de conocer todos los elementos esenciales de la relación jurídica tributaria dominicana. En el segundo capítulo, se describirán los principios constitucionales que rigen en el Régimen Tributario dominicano conforme a la legislación actual y la doctrina.

Finalmente, el tercer capítulo abordará la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias en la República Dominicana, contemplando primero la figura en el Derecho Civil y extrapolándola a la esfera de la tributación. Igualmente, se analizará los elementos constitutivos de este contrato, los efectos que producen entre las partes y los requisitos que deberían de existir para su implementación por la Administración Tributaria. Asimismo, se verificará la admisibilidad constitucional de la transacción conforme a la legislación vigente y se describirá el panorama internacional de esta figura en otros países del mundo.

Capítulo I: La Obligación Tributaria y sus modos de extinción en República Dominicana

1.1 Aspectos generales de la obligación tributaria

1.1.1. Evolución histórica del tributo.

Antes de abordar los aspectos generales de la obligación tributaria, es importante precisar la concepción económica del tributo para la ejecución de las funciones públicas de un Estado de Derecho y su evolución histórica.

La tributación desde la antigüedad había sido considerada como una relación de dependencia o dominación que ejercía el Estado en su relación de poder, frente a los ciudadanos que conformaban la demarcación territorial de su competencia. La polémica respecto al tributo se generaba debido a que los ciudadanos al serle impuestas cargas sin ningún criterio de justicia, solidaridad o seguridad entendían que éste no tenía ninguna justificación y que configuraba la demostración de poder del más fuerte frente a los más débiles.

Más adelante con la *virada kantiana* surge un vínculo entre la moral y el derecho que repercute directamente en el Derecho Tributario, originándose lo que muchos doctrinarios denominan libertad fiscal definido como el vínculo existente entre el tributo y la libertad. Este concepto indica que, para poder garantizar la libertad como derecho fundamental de un ciudadano, el sistema tributario debe estar compuesto por leyes fiscales justas. A partir de esta visión el tributo comienza a jugar un papel fundamental en la sociedad y se verifica que los principios constitucionales pasan a ocupar un lugar esencial en el ejercicio del poder tributario, constituyendo la primera garantía para el contribuyente.

Con el paso de los años el concepto del tributo fue adquiriendo un carácter más social, dejando a un lado los estigmas que se pregonaban desde sus inicios, para así adquirir un papel imprescindible para el Estado. Este último como estructura jurídico política, tiene como principal objetivo la satisfacción de las necesidades públicas de la colectividad, constituyendo el tributo la principal fuente para solventar los gastos dirigidos para su consecución.

En consonancia con lo anterior, el doctrinario Manuel Antonio Jiménez expone que los tributos actualmente cumplen una doble necesidad, en primer lugar, garantizar una amplia gama de carencias para la satisfacción de las necesidades públicas pues delegarla en el sector privado ocasionaría la exclusión de personas que no posean los medios económicos para acceder a servicios tales como sanidad, educación, seguridad y justicia. En segundo lugar, contribuir para que el Estado pueda ejercer su rol en la satisfacción de estas necesidades públicas que constituyen una prioridad al encontrarse consagrados como derechos fundamentales en la Carta Magna de cada país²³.

Esta satisfacción de las necesidades públicas se constituye en derechos fundamentales de las personas, consagrados en nuestra Carta Magna en los artículos 37 y siguientes, razón por la cual el tributo juega un papel fundamental para la existencia de un Estado de Derecho que garantice el respeto de estos derechos inherentes a las personas que conviven en sociedad. Por lo antes expuesto, el pago de los tributos no puede ser opcional razón por la cual surge el concepto de obligación tributaria para garantizar la entrada de estos ingresos a las arcas públicas.

1.1.2 Concepto de Obligación Tributaria

En la República Dominicana, el Código Tributario no contempla en ninguno de sus artículos la definición o conceptualización de la obligación tributaria, a pesar de ser un término muy utilizado en la materia y ser la parte más importante del Derecho Tributario. No obstante, la doctrina ha brindado varias definiciones al concepto de obligación tributaria, las cuales serán citadas a continuación:

Para Juano Manuel la obligación tributaria es *“la prestación pecuniaria coactiva de un sujeto denominado contribuyente o sujeto pasivo, en favor del Estado u otra entidad pública denominada sujeto activo, que tenga derecho a este ingreso en el ejercicio de su poder tributario*²⁴.

²³ Jiménez, G. Antonio. "Curso de derecho tributario." *México, Taxx Editores* (2014) p.76

²⁴ Juano, Manuel de. "La obligación tributaria." (1957) p.69; recuperado de https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar/bitstream/handle/11185/3826/RU036_07_A005.pdf

Barnichta se refiere a la obligación tributaria como “*un vínculo de carácter personal por medio de la cual una persona llamada sujeto pasivo o deudor, tiene que pagar a otra llamada sujeto activo, ya sea el Estado u otros entes públicos como los municipios, las prestaciones señaladas por la ley*”²⁵

Giuliani en su obra de Derecho Financiero define la obligación tributaria como “ *un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley*”²⁶.

De los conceptos anteriormente citados, se conceptualiza la obligación tributaria como aquella donde predomina un sujeto activo en calidad de acreedor y un sujeto pasivo en calidad de deudor, éste ultimo obligado coactivamente a pagar una prestación pecuniaria en favor del primero en virtud de su poder o potestad tributaria.

Respecto a este poder o potestad tributaria que predomina para adquirir la condición de sujeto activo de la obligación tributaria, es considerado como la manifestación de la potestad soberana del Estado para crear, modificar, extinguir y exonerar tributos a través del Poder Legislativo. Jaime Ross la define como la posibilidad jurídica del Estado de establecer obligaciones tributarias o de eximir de ellas a personas que se hallan en su jurisdicción.²⁷

Esta Potestad Tributaria en la República Dominicana recae directamente en el Congreso Nacional conforme a lo establecido por el artículo 97, literal a), de la Constitución Dominicana al indicar como parte de sus atribuciones “*Establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión*” De esta manera, únicamente el Congreso Nacional posee la potestad de establecer impuestos, tributos o contribuciones y determinar como serán recaudados y a través de que ente de la organización administrativa del Estado.

²⁵ Geara, Barnichta. Op cit p.298

²⁶ Giuliani citado por Geara Barnichta. Ibidem p. 297

²⁷ Ross Bravo, J. (2009). Op cit p.115

1.2 Características de la Obligación Tributaria

La obligación tributaria por su naturaleza tiene varias características que la diferencian de las obligaciones en otras ramas del Derecho, dentro de las cuales se pueden destacar las siguientes:

1) Es una obligación legal: La principal característica de la obligación tributaria es su carácter ex lege, es decir, que debe ser obligatoriamente establecida por una ley tributaria. esta característica garantiza la coercitividad del pago y la imposibilidad de liberarse o reducir la carga fiscal a través de acuerdos con la Administración Tributaria.

2) Personal: es un vínculo personal entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo. Es decir, la obligación tributaria no es de carácter real debido a que no recae sobre los bienes, sino únicamente sobre la persona, sin perjuicio de las garantías reales que pudiera utilizar el Estado para garantizar el cobro de la prestación pecuniaria.

3) Es una prestación jurídica patrimonial. La obligación tributaria se trata de una vinculación al patrimonio, pero a través de sus titulares. Es una obligación eminentemente pecuniaria, determinable monetariamente, consistente en dar dinero, en la generalidad de los casos o cantidad de cosas en los casos más excepcionales²⁸.

4) Es una obligación de Derecho Público. La obligación tributaria tiene una naturaleza jurídica pública, pues todos los tributos tienen su origen en el poder tributario del Estado para establecer las normas de imposición con efectos jurídicos, coordinados y concentrados en la relación jurídica tributaria²⁹

1.3 Fuentes de la Obligación Tributaria

Desde la doctrina tradicional napoleónica se identifican cinco fuentes de las obligaciones en general las cuales son: 1) el contrato 2) el cuasicontrato 3) el delito

²⁸ Ross Bravo, J. (2009). Op cit p.202

²⁹ Ramírez, Lilia. "La obligación tributaria." (2009). p. 15 recuperado de <https://www.academia.edu/download/33946224/TRIBUTUM-XXII.pdf#page=9>

4) el cuasidelito y 5) la ley. En el caso de la obligación tributaria donde su característica principal es que proviene de leyes debidamente aprobadas por el Congreso Nacional, se puede afirmar que la única fuente de ésta es propiamente la ley.

En este sentido, la Ley Tributaria prevé un presupuesto de hecho sobre actuaciones privadas que demuestren signos de poder adquisitivo como son transacciones comerciales, ventas de bienes, prestación de servicios, tenencia de bienes inmuebles, entre otros; y una vez se concretiza nace la obligación tributaria por disposición de ésta. Por esta razón, resulta inapropiado considerar la existencia de una obligación tributaria a través de un acuerdo de voluntades entre particulares, o entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

1.4 Elementos de los tributos

La obligación tributaria tal y como ha sido conceptualizada, depende del establecimiento de un tributo para su existencia, la cual debe ser descrita obligatoriamente por la ley. En ese mismo sentido, la ley debe establecer una serie de elementos que identifiquen la forma en que se origina la obligación de pago del tributo, la persona sobre quien recae, la materia imponible, la tasa o alícuota a pagar y la base imponible; estas descripciones constituyen los elementos esenciales de todos los tributos.

1.4.1 Materia imponible.

Los tributos por lo general no recaen sobre todas las actividades realizadas por las personas que manifiesten una capacidad económica o contributiva, por lo que la materia imponible consiste en la categorización de los hechos o actos sobre la cual recaerá el tributo. En este sentido, se precisa que los tributos deben especificar la materia sobre la cual serán impuestos, ya que si existe una parte de la actividad no incluida será considerada como una materia no imponible y si por disposición de la misma ley exime del pago del tributo se considerará una materia exenta.

Para ejemplificar el concepto de materia imponible en la legislación dominicana, se precisa el Impuesto a las Transferencias Inmobiliarias establecidas por la Ley No. 831-45, la cual su materia imponible abarca únicamente a las transferencias de inmuebles (materia imponible), excluyéndose de este impuesto las transferencias mobiliarias (materia no imponible). Asimismo, esta ley establece excepciones al pago de este impuesto, como es el caso de los aportes en naturaleza de inmuebles a sociedades comerciales dominicanas (materia exenta).

1.4.2 El Hecho Generador.

Tal como se esbozaba en el acápite anterior, la obligación tributaria nace por la realización de una actuación particular o privada que por determinación de la ley demuestra signos de poder económico y por tanto un pago de tributos. A esta actuación sujeta a impuestos por la ley se le denomina hecho generador o presupuesto de ley.

El Modelo de Código Tributario realizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el año 1999, establece en su artículo el concepto de hecho generador, definiéndolo como *“el presupuesto, de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”*. No obstante, en la República Dominicana no se ha establecido este concepto dentro del Código Tributario dominicano.

1.4.3 Base Imponible.

También conocida como base gravable, definida por Antonio Jiménez como *“la magnitud o el valor referible solo al elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación tributaria, al que se arriba mediante el procedimiento determinado por la ley para cada tributo”*³⁰. Sobre la base imponible, se establecen como ejemplos la totalidad de beneficios menos los gastos operativos en materia de Impuesto Sobre la Renta, y el valor de venta en el Impuesto Sobre la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS).

³⁰ Jiménez, G. Antonio. op cit. (2014). p.86

1.4.4 Tasa o alícuota.

La tasa o alícuota es el valor porcentual o fijo que se le añade a la base gravable para determinar la cuantía económica del tributo. Por lo general, las tasas se aplican sobre alguna unidad de medida, como es en el caso de los alcoholes, sobre una suma de dinero como en los impuestos a los ingresos, o sobre el valor del bien, en el caso de impuestos sobre el patrimonio o transferencias de bienes o importaciones ad valorem³¹.

Las tasas o alícuotas se encuentran divididas en dos grandes grupos, en aquellas específicas cuando se le añade una suma de dinero fija o una cantidad previamente determinada por la ley a la base imponible y las porcentuales las cuales aplican un porcentaje a la base imponible. Es importante indicar que estos dos grandes grupos tienen a su vez subdivisiones, las cuales desglosaremos a continuación:

a) Las tasas específicas se subdividen en estáticas y progresivas. Es estática si la suma de dinero que se añade es fija para todos los casos, independientemente de la base imponible sobre la cual recae. En cambio, es progresiva, si a medida de que aumente la base imponible del impuesto, la tasa o alícuota varía en función de esto.

b) Las tasas porcentuales se subdividen en proporcionales, progresivas y regresivas. Una tasa es proporcional si se establece en base a un porcentaje fijo, independientemente de la base imponible. Es progresiva si a medida que aumenta la base imponible aumenta el porcentaje y es regresiva, cuando la misma disminuye en proporción al aumento de la base imponible.

1.4.5 Los sujetos del tributo.

Tal y como ha sido descrito anteriormente, la obligación tributaria genera una relación jurídica entre dos sujetos, el sujeto activo que lo constituye el Estado en el ejercicio de su poder tributario y el sujeto pasivo que es el contribuyente o deudor de la obligación tributaria.

³¹ Geara, Barnichta. Op cit (2011) p.150

Sin embargo, el sujeto pasivo en la República Dominicana puede ser en calidad de contribuyente o en calidad de responsable, así lo establece el artículo 4 del Código Tributario dominicano cuando se refiere como sujeto pasivo “quien en virtud de la ley debe cumplir la obligación tributaria en calidad de contribuyente o responsable”. En ese mismo tenor, el artículo 06 del citado código define responsable quien, sin tener la calidad de contribuyente, debe cumplir las obligaciones tributarias atribuidas por éste.

En consonancia con lo expuesto anteriormente, los responsables de la obligación pueden presentarse de tres maneras distintas, en primer lugar, como agente de percepción, en segundo lugar, como agente de retención y por último como responsable solidario de la obligación tributaria.

- I. **Los Agentes de Percepción:** son aquellos que por su actividad u oficio se les permite recibir una suma de dinero del contribuyente que opera como un anticipo del impuesto que deberán pagar. Estos tienen la facultad de adicionar el tributo al pago recibido por los contribuyentes, con la finalidad de posteriormente remitirlo hacia la Administración Tributaria.
- II. **Los Agentes de Retención:** Son aquellos por su actividad u oficio, pueden efectuar la retención en las operaciones donde intervienen. En este caso, el agente de retención le resta el tributo que deberá pagar su acreedor, para de esta manera ingresarlo a la Administración Tributaria.
- III. **Los responsables solidarios:** Son aquellos que sin tener la sujeto pasivo de la obligación en ninguna de las calidades previstas por el Código Tributario dominicano, están obligados a cumplir solidariamente la obligación tributaria. El artículo 11 del precitado código establece cuales son los responsables solidarios, a saber:
 - “a) Los padres, tutores, curadores de los incapaces y, en general, los representantes legales;

- b) Los presidentes, vicepresidentes, directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y de los demás entes colectivos con personalidad reconocida;
- c) Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los entes colectivos y empresas que carecen de personalidad jurídicas, incluso las sucesiones indivisas;
- d) Los mandatarios con administración de bienes;
- e) Los síndicos, liquidadores y representantes de quiebras, con cursos y sociedades en liquidación;
- f) Los socios en caso de liquidación o término de hecho de sociedades de personas o sociedades de hecho y en participación;
- g) Las personas y funcionarios que por disposición de la ley o de la Administración Tributaria deben exigir o verificar el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando incumplan esta obligación;
- h) El agente de retención o percepción, por las sumas que no haya retenido o percibido de acuerdo con la ley, los reglamentos las normas y prácticas tributarias;
- i) Los terceros que faciliten las evasiones del tributo por su negligencia o culpa;
- j) La persona jurídica o entidad que resulte de la fusión, transformación o incorporación de otra persona jurídica o entidad, por los tributos debidos por ésta hasta la fecha del respectivo acto;
- k) En la proporción correspondiente, los adquirientes de bienes afectados por la ley a la deuda tributaria y los adquirientes de establecimientos, de empresas, de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, comprendiéndose en aquellos a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas, así como los adquirientes de los activos y pasivos de ellas”

1.5 La Relación Jurídica Tributaria

1.5.1 Concepto y naturaleza jurídica.

Cuando el legislador a través de una ley establece un tributo, se origina una relación causal entre dos sujetos, el sujeto activo de la obligación tributaria y el sujeto pasivo de la obligación tributaria que podrá ser directamente contribuyente o responsable. Este vínculo legal originado entre ambos sujetos que otorga derechos y genera obligaciones legales es lo que se denomina la relación jurídica tributaria.

Desde el momento en que el Derecho Tributario es un conjunto de normas obligatorias y coercitivas, se genera un vínculo entre quien dicta la norma, el órgano destinado a cobrarla y quien tiene la obligación de cumplir. Con esto nace la relación jurídica tributaria el detentador de la potestad tributaria y el que debe cumplirla. La Relación Jurídica Tributaria ha sido concebida como el conjunto de derechos y obligaciones originados por la utilización del Poder Tributario³².

Respecto a su naturaleza jurídica, Jarach indica que los elementos que distinguen la relación jurídica tributaria: a) Es una relación de carácter personal b) comprende obligaciones y derechos tanto del Estado hacia particulares como de éstos hacia el Estado, c) es una relación simple y no compleja, la cual abarca obligaciones de dar. d) es una relación de derecho y no de poder³³.

1.5.2 Formas que asume la relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria no es estática y presenta diversas formas que a su vez dan origen a otras ramas del Derecho Tributario, esto constituye las diferentes formas que puede asumir esta relación. A continuación, se citarán las diferentes obligaciones que pueden surgir de esta relación según la percepción generalizada de la doctrina nacional e internacional, a saber:

³² Ross Bravo, J. (2009). Op cit p.24

³³ Jarach, Dino. "Finanzas públicas y derecho tributario." (2004) p.368-369

- a) Obligación de pagar el tributo. Es una relación de Derecho Tributario sustantivo. Este es un vínculo de carácter legal y personal que recae sobre las partes de la obligación tributaria, donde se otorga derechos al sujeto activo de la obligación a cobrar el crédito tributario frente al sujeto pasivo de la obligación en calidad de contribuyente o responsable.

- b) Obligación del Sujeto Activo de restituir lo pagado en exceso o indebidamente. Es una relación inversa a la obligación tributaria sustantiva, donde básicamente existe un cambio de roles entre las partes, debiendo el sujeto activo restituir lo pagado en exceso por el sujeto pasivo.

- c) Obligaciones de hacer o no hacer frente a la Administración Tributaria. En todos los ordenamientos jurídicos los sujetos pasivos de la obligación se encuentran obligados a hacer o no hacer una serie de actos que contribuyan con la tributación. Estos actos son denominados deberes formales, y constituye parte del Derecho Tributario Administrativo.

- d) Obligación de pagar multas o infracciones a la Ley Tributaria. Esta modalidad que adopta la relación jurídica tributaria se origina cuando el sujeto pasivo de la obligación no cumple con su deber en el lapso establecido por la ley, o realiza algún ilícito tributario que origina una sanción. Esto configura el Derecho Tributario represivo.'

- e) Obligaciones de carácter procesal. Comprende las relaciones que vinculan al sujeto activo y pasivo en las controversias que se originan respecto a la existencia o determinación de la obligación tributaria. Constituye el Derecho Tributario Procesal.

1.6 Nacimiento de la obligación tributaria

Sobre el nacimiento de las obligaciones tributarias existe mucha controversia tanto en la doctrina como en las legislaciones extranjeras, debido a que varias legislaciones y autores manifiestan que la obligación nace una vez se materializa el hecho generador previsto por el legislador y otras afirman que nace con la determinación ya sea por el

fisco o por el contribuyente, otorgándole a ésta un carácter constitutivo y no declarativo.

En este sentido, sobre el nacimiento de la obligación existen dos teorías, la teoría constitutiva del acto de determinación y la teoría declarativa del acto de determinación, las cuales serán descritas a los fines de mayor entendimiento de la investigación.

1.6.1 Teoría declarativa del Acto de Determinación

Es la doctrina que predomina en los países latinoamericanos. Para esta teoría el nacimiento de la obligación tributaria ocurre cuando se materializa el hecho generador previsto por el legislador y el acto de determinación tiene un carácter declaratorio, más no constitutivo. Así lo ratifica Jaime Ross cuando expresa que *“la determinación de ella puede ser hecha por el contribuyente (Jarach no acepta es autodeterminación) o por la Administración Tributaria. Pero sea como fuere, la determinación no constituye, no hace nacer la obligación, sino que solamente declara su existencia, producida por el acaecimiento del hecho generado³⁴”*

Barnichta también expresa su opinión a favor de esta teoría al indicar que la obligación tributaria nace desde el momento en que se materializa el presupuesto de hecho establecido por la ley, no obstante que el nacimiento de esta obligación no coincida con el momento que es exigible presentar la declaración y pagar el impuesto³⁵.

1.6.2 Teoría constitutiva del Acto de Determinación

Esta teoría predomina en gran parte de las legislaciones de los países europeos. Indica que la obligación tributaria no nace cuando acaece el hecho generador, sino cuando se presenta la declaración ante la Administración Tributaria.

Dentro de los autores defensores de esta teoría podemos destacar a Alorrio, quien sostiene que *“el nacimiento de la obligación tributaria ocurre únicamente en el momento en que la Administración Tributaria produce el acto administrativo, al que*

³⁴ Ross Bravo, J. (2009). *Ibíd.* p.306

³⁵ Geara, Barnichta. *Op cit* (2011) p.377-378

da el nombre de acto de imposición y por tanto, tiene un efecto constitutivo sobre la obligación(...) a esta doctrina se adhiere en España, Miguel Fénech³⁶".

1.7 Determinación de la Obligación Tributaria en República Dominicana

1.7.1 Generalidades de la Determinación

Antes de abordar el concepto de determinación de la obligación tributaria, resulta imperante aclarar que la Administración Tributaria en la República Dominicana goza de cuatro facultades para garantizar el cumplimiento de las leyes tributarias: 1) Facultad Normativa 2) Facultad de Inspección y Fiscalización, 3) Facultad Sancionatoria y 4) Facultad de Determinación. La facultad de determinación es aquella mediante el cual la Administración Tributaria declara la ocurrencia del hecho generador y le otorga exigibilidad a su crédito tributario frente al sujeto pasivo, o su inexistencia, exención o inexigibilidad.

Partiendo de lo expuesto, el concepto de la determinación de la obligación tributaria se encuentra contenido en el artículo 65 del Código Tributario dominicano donde establece que *"es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma"*. De este artículo se identifica que a partir de la determinación es que se vuelve exigible el pago de la obligación tributaria y se define la cuantía económica que deberá soportar el sujeto pasivo en favor del sujeto activo.

Respecto a quienes pueden realizar la determinación de la obligación tributaria, nuestra legislación le otorga una exclusividad a la Administración Tributaria, conforme establece el artículo 66 del precitado código y el artículo 03, numeral 09 de la Norma General No. 07-2014 que establece las disposiciones y procedimientos aplicables a la facultad de determinación de la obligación tributaria por parte de la DGII.

³⁶ Garza, Sergio Francisco de la. "La determinación de la obligación tributaria." (2015) p.794

Sin embargo, en la doctrina existen diferentes teorías sobre la determinación de la obligación tributaria, destacándose dos criterios, uno restringido y otro amplio. Para el primero, la facultad de determinación únicamente puede ser realizada por la Administración Tributaria. Por otro lado, en el criterio amplio se entiende que determinación es todo acto que signifique el cumplimiento de una norma sustantiva, pudiendo ser realizada por el contribuyente, la Administración Tributaria e inclusive por el Tribunal cuando se agota la vía jurisdiccional.

1.7.2 Norma General No. 04-2014 Sobre Determinación de la Obligación Tributaria

Para regular el procedimiento de determinación de la obligación tributaria y el respeto del debido proceso administrativo consagrado tanto por la Constitución dominicana como por la Ley No. 107-13 sobre los derechos de las personas en sus relaciones con la administración y procedimiento administrativo, fue expedida la Norma 07-2014, en sustitución a la antigua Norma General No. 02-2010.

Esta norma general abarca el proceso íntegro de la determinación de la obligación tributaria realizada por la administración tributaria desde que determine una anomalía en la contabilidad, inconsistencias en las declaraciones presentadas o diferencia en los datos presentados, que deberán ser corregidos conforme al Código Tributario dominicano

En adición a lo anterior, se consagra el principio general de la determinación en República Dominicana, el cual consiste que este proceso se hará en principio con los datos contenidos en las declaraciones de los contribuyentes, responsables o terceros; presumiéndose ciertas, sin perjuicio del derecho de que la Administración Tributaria pueda verificar la exactitud de estas o para modificar las partidas que sean ajustadas o impugnadas.

La Administración Tributaria podrá iniciar un proceso de determinación cuando sucedan los siguientes eventos: i) Cuando el contribuyente o responsable hubiere omitido presentar la declaración ii) Cuando la declaración ofreciera dudas relativas a su sinceridad o exactitud; iii) Cuando la declaración no esté respaldada con los

documentos, libros de contabilidad, patrimonio u otros medios que las normas establezcan o no se exhiban los mismos.

Una vez se verifique el acaecimiento de cualquiera de los eventos descritos en el párrafo anterior, la administración procederá con el proceso de determinación de la obligación tributaria, pudiendo realizar la misma mediante un base cierta, base mixta o base presunta, debiendo seguir este orden de prelación. La determinación es realizada sobre una base cierta cuando se fundamentan en informaciones provistas por el mismo contribuyente, responsable o sobre los datos que posee la Administración Tributaria. También podrá fundamentarse en informaciones obtenidas en auditorias de campo, cruces de información, entre otros.

Por otro lado, se realiza sobre base mixta tomando en consideración los promedios, márgenes de comercialización o índices de consumidor final, sin desechar los documentos fehacientes del contribuyente. Por ultimo, se verifica una determinación sobre base presunta, cuando no existen documentaciones para determinar con exactitud la obligación tributaria y por tanto deba realizarse con relación a los méritos o circunstancias.

1.8 Modos de Extinción de la Obligación Tributaria en el Código Tributario dominicano

1.8.1 Modos de extinción de las obligaciones en el Derecho Privado.

De manera general en el Derecho Privado, los modos de extinguir las obligaciones son todos aquellos actos o hechos, mediante la cual estas obligaciones cesan de producir efectos jurídicos. En el Derecho Común existen varios modos de extinción de las obligaciones, tales como: la condonación, el pago, la dación en pago, la compensación, transacción e incobrabilidad. Sin embargo, no todos los modos de extinción en el Derecho privado son aplicables a la obligación tributaria, pues esta última es una obligación pecuniaria de carácter legal, debiendo ser excluidas aquellas relacionadas a las obligaciones de especie³⁷.

³⁷ Ross Bravo, J. (2009). Op cit p.309-310

En consonancia con lo anterior, de los modos de extinción del Derecho Privado no solo deben ser descartadas aquellas que conlleven un pago en especie, ya que al ser una obligación legal, los modos de extinción que provengan de una decisión unilateral del sujeto activo no pueden ser aplicables al Derecho Tributario, como es la condonación o la incobrabilidad.

A manera de citar un ejemplo, la condonación no podría ser aplicable como un modo de extinción las obligaciones tributarias, ya que ésta depende de que el sujeto activo renuncie el cobro contra el sujeto pasivo, cuyo cobro es una obligación legal que proviene de las leyes tributarias y no de su voluntad como acreedor.

Asimismo, la incobrabilidad aplicable a deudas cuyo cobro se hace difícil o imposible no es considerado como un modo de extinción de las obligaciones tributarias. No obstante, es normal que la ley autorice destacar el cobro de deudas insignificantes cuyo procedimiento de cobro puede resultar más costoso que el cobro mismo. En nuestro país es práctica, aunque la ley no lo autorice, declarar como incobrable o sin interés fiscal ciertas deudas, simplemente dejándolas que prescriban³⁸.

Otro modo de extinción de las obligaciones común en el Derecho Privado es la transacción, sobre la cual existen posiciones encontradas en su aplicación en el Derecho Tributario porque este modo de extinción depende de la voluntad de las partes, dígase del acreedor y el deudor; mientras que en las relaciones jurídicas tributarias no predomina voluntad, sino una imposición legal.

1.8.2 Modos de extinción de las obligaciones en el Código Tributario dominicano

Sin perjuicio de lo descrito en el apartado anterior, la obligación tributaria proviene y tiene su fuente únicamente en la ley, razón por la cual su nacimiento como su extinción deben ser establecidos por la legislación. En República Dominicana, los modos de extinción aplicables a todos los tributos, se encuentran establecidos en el artículo 15 del Código Tributario dominicano, los cuales son aplicables a todos los

³⁸ Geara, Barnichta. Op cit p.466-467

tributos, tanto los contenidos en el precitado código como en las leyes tributarias especiales. Este artículo enuncia cuatro modos de extinción de las obligaciones tributarias:

- 1) El Pago
- 2) La Compensación
- 3) La Confusión
- 4) La Prescripción

1.8.3 El pago

El pago es el modo por excelencia de extinción de la obligación tributaria, el cual se verifica cuando el sujeto pasivo en calidad de contribuyente o responsable cumple con la prestación pecuniaria establecida por la ley en favor del sujeto activo. Asimismo, el pago puede ser realizado por terceros conforme a lo indicado por el artículo 16, párrafo I, del Código Tributario dominicano, indicando que *“los terceros pueden efectuar el pago por los sujetos pasivos, con su conformidad expresa o tacita, subrogándose en los derechos del sujeto activo para reclamar el reembolso de lo pagado.”*

El pago de la obligación tributaria debe ser realizado antes del vencimiento de la fecha límite establecida por el Código Tributario dominicano o la ley especial donde se origine el tributo. Si el sujeto pasivo no realiza los pagos en fecha oportuna se constituirá automáticamente en mora sin necesidad de ninguna actuación o requerimiento de la Administración Tributaria conforme expresa el artículo 26 del Código Tributario dominicano, siéndoles aplicables los recargos del artículo 252 y el interés indemnizatorio del artículo 27 del precitado código.

No obstante, es importante indicar que la Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de otorgar prórrogas para el pago de los impuestos a los contribuyentes, la cual se encuentra establecida en el artículo 17 del precitado código, indicando que *“La Administración Tributaria podrá conceder discrecionalmente prórrogas para el pago de tributos, que no podrán exceder del plazo de un año, cuando a su juicio, se hagan las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación. Las prórrogas*

deben solicitarse antes del vencimiento del plazo para el pago y la decisión denegatoria no admitir recurso alguno”

Por otro lado, además de la modalidad de pago pura y simple, existen otras modalidades de que puede realizar el contribuyente, los cuales serán citados a continuación,

- a) Imputación del pago
- b) Pago a Consignación
- c) Pago Bajo Protesta
- d) Acuerdos de pago.

La imputación del pago se verifica cuando un sujeto pasivo acude voluntariamente a pagar sus tributos, y posee varias deudas tributarias pendientes, en esta situación el contribuyente tiene el derecho de seleccionar sobre qué impuesto y período será aplicado el pago realizado, ya que el Código Tributario vigente no establece ninguna limitante sobre esto. No obstante, es importante recalcar, que en el modelo de Proyecto de Código Tributario dominicano se consagró que los pagos realizados por los contribuyentes fueran aplicados a las deudas más antiguas, sin embargo, esta disposición no fue instaurada en el precitado código.

El pago a consignación se realiza cuando el sujeto pasivo se dirige a la Administración Tributaria para realizar el pago de las obligaciones tributarias adeudadas y ésta se niega a recibir el pago o expedir la autorización de pago. En este sentido, el contribuyente debe iniciar un procedimiento de pago a consignación, realizando una oferta real al Fisco.

El pago bajo protesta se realiza cuando el contribuyente no debía pagar el tributo y lo paga, para posteriormente iniciar procedimientos administrativos o judiciales para el reembolso de lo pagado en exceso o indebidamente. Sobre este particular, el contribuyente no necesariamente debe indicar que se trata de un pago bajo protesta, sino únicamente elevar una solicitud de reembolso ante la Administración Tributaria a los fines de recibir el dinero que pago en exceso o de manera indebida.

Los acuerdos de pago es un contrato entre la Administración Tributaria y el contribuyente, en virtud de la facultad discrecional de otorgar prorrogas concedido por el artículo 17 del precitado código, donde el contribuyente se compromete a realizar el pago del tributo en un plazo no mayor de un año en cuotas mensuales.

1.8.4 La Compensación

La compensación es uno de los modos de extinción de las obligaciones más comunes que provienen del Derecho Civil, el cual se verifica cuando dos personas son respectivamente deudoras y acreedoras una respecto al otro. La compensación opera obligatoriamente en obligaciones de dar sumas de dinero y se verifica cuando el deudor resulta al mismo tiempo acreedor, y le paga utilizando el crédito que dispone contra él; extinguiendo recíprocamente las obligaciones de las partes hasta donde alcance la cuantía menor de ellas³⁹.

Partiendo del concepto general proveniente del Derecho Civil, la compensación en el Derecho Tributario se verifica cuando el sujeto pasivo posee deudas frente al sujeto activo, y éste último al mismo tiempo tiene obligación de entregar sumas de dinero al sujeto pasivo por concepto de créditos, pagos en exceso o reembolsos de deudas tributarias. Así lo establece el artículo 18 del Código Tributario dominicano al indica que *“Cuando los sujetos activos y pasivo de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, podrá operarse entre ellos una compensación parcial o total que extinga ambas deudas hasta el límite de la menor”*

Del texto anterior se infiere que la compensación tributaria podrá ser total o parcial. La compensación es total cuando se extinguen ambas deudas por tener la misma cuantía y es parcial, cuando una de las deudas tributarias es menor a la otra, por lo que subsiste la obligación con mayor valor económico. Esta compensación puede ocurrir de oficio o a petición del sujeto pasivo para compensar la deuda tributaria, siempre y cuando tanto la deuda como el crédito sean ciertos, líquidos y exigibles y se refieran a períodos no prescritos, conforme reza el artículo 19 del precitado Código.

³⁹ Parodi, Felipe Osterling. "¿ Cómo opera la compensación en el Derecho Civil Comparado?." THEMIS Revista de Derecho (1967): p.47 recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/download/12653/13208>

No obstante, es importante indicar que la compensación de créditos no es automática y que cuando el contribuyente desee una compensación debe solicitarla formalmente ante la Administración Tributaria que hubiera generado el crédito y recibir la aprobación previa del fisco, conforme esboza la sentencia del Tribunal Contencioso Tributario No. 040-2006 de fecha 14 de junio de 2006⁴⁰.

Por otro lado, la compensación únicamente puede ocurrir entre las partes cuando se trate de deudas tributarias, es decir que el crédito que posea el sujeto pasivo frente al sujeto activo tenga naturaleza tributaria. Así lo establece la jurisprudencia nacional en la Sentencia de la Primera Sala del TCT No. 013-2009 de fecha 05 de febrero del 2009, cuando indica que *“La compensación de Deudas solo procede cuando se trata de un crédito Tributario, cierto, liquido y exigible, que sea administrado por algún órgano de la Administración Tributaria, y no contra deudas no tributarias del Estado.”*⁴¹

1.8.5 La Confusión

La confusión es un modo de extinción proveniente del Derecho Civil, el cual se encuentra formalmente establecido en el artículo 1300 del Código Civil dominicano, donde establece que *“Cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en la misma persona, se produce, de derecho, una confusión que destruye los créditos”*

En materia tributaria el concepto de confusión en materia tributaria no es distinto, y se produce este modo de extinción cuando el sujeto activo de la obligación tributaria reúne calidades de deudor y acreedor en su misma persona, produciéndose iguales efectos que el pago. En el caso de que la concurrencia de ambas calidades se verifica en una parte de la obligación donde existen más deudores solidarios, la confusión solo opera respecto a esa parte o con respecto a ese obligado, respectivamente⁴².

Así lo establece el artículo 20 del Código Tributario dominicano cuando indica que la obligación tributaria se extingue por confusión cuando el sujeto activo de la obligación

⁴⁰ Sentencia de la Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario (TCT) No. 040-2006, de fecha 14 de junio de 2006.

⁴¹ Sentencia de la Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario (TCT) No. 013-2009, de fecha 05 de febrero del 2009.

⁴² Ross Bravo, J. (2009). Op cit p.326

como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos objeto del tributo., quedare colocado en la situación de deudor, la cual produce los mismos efectos que el pago.

La confusión es un caso poco común en el Derecho Tributario dominicano, y solo opera cuando el sujeto activo pasa a ocupar el lugar del sujeto pasivo. Esto solamente sucede cuando el sujeto activo es heredero o continuador jurídico del sujeto pasivo, la cual se produce cuando no existe nadie en la rama familiar capaz de heredar los bienes del contribuyente, conforme al orden de prelación establecido por el Código Civil dominicano.

1.8.6 La Prescripción

La prescripción es un modo de extinción de las obligaciones tributarias que consiste en la liberación del deudor por el transcurso del tiempo y en las formas determinadas por la ley. De tal manera, se establece como una sanción del acreedor negligente y su fundamento es consolidar y poner término a situaciones que no se han solucionado oportunamente. La prescripción en Derecho Civil es bastante diferente, pues en ésta materia no es considerado propiamente como un modo de extinción de las obligaciones, sino más bien una facultad del deudor para inhibir al acreedor por perseguir su crédito de manera extemporánea⁴³. Esta diferencia entre la prescripción en materia civil y en materia tributaria es totalmente palpable, cuando el Código Tributario dominicano lo configura como un modo de extinción de las obligaciones tributarias.

El Código Tributario dominicano en su artículo 21, establece “*que prescriben a los tres años: a) las acciones del fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio, b) las acciones por violación a este Código o a las Leyes Tributarias y c) las acciones contra el fisco en repetición del impuesto*”.

El punto de partida para comenzar el computo del plazo es la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada y pagar el impuesto, y de aquellos

⁴³ Ross Bravo, J. (2009). Op cit. p..330-331

impuestos que no requieran presentación de declaración jurada, el día siguiente al vencimiento del pago del impuesto. Sin embargo, este término del plazo de la prescripción puede ser interrumpido o suspendido.

- a) **La Interrupción:** La interrupción de la prescripción en materia tributaria se produce por la notificación por parte del Sujeto Activo de la determinación de la obligación tributaria, por el reconocimiento expreso o tácito del sujeto pasivo en cualquier actuación o declaración, así como por la realización de cualquier acto administrativo o judicial tendente a ejecutar el cobro de la deuda tributaria. La interrupción produce que el lapso transcurrido con anterioridad para el término de la prescripción no se considere y comience a computarse un nuevo lapso a partir del hecho que produjo la interrupción.
- b) **La Suspensión:** el lapso de la prescripción se suspende indefinidamente cuando se interpone un recurso en sede administrativa o jurisdiccional hasta que exista una sentencia que tenga la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada. Asimismo, se suspende por un lapso máximo de 2 años, cuando el contribuyente no cumple con la obligación de presentar la declaración tributaria oportunamente o la presenta con falsedades, así como cuando se notifica al contribuyente el inicio de un proceso de fiscalización o verificación administrativa.

Respecto a cual es el punto de partida para que se produzca la interrupción o la suspensión del plazo de prescripción, la Jurisprudencia dominicana ha establecido una posición a los fines de brindar seguridad jurídica con la Sentencia del Tribunal Contencioso Tributario No. 026-2003, que establece que *“ es bueno precisar que para el cálculo de dicho plazo es necesario tener un punto de partida, que dicho plazo puede ser interrumpido o suspendido de acuerdo a la naturaleza de los actos que intervengan, sin embargo, es necesario que los actos que producen esta interrupción o suspensión se emitan dentro del plazo de los tres (3) años que establece el indicado artículo⁴⁴”*

Finalmente, a partir de este criterio jurisprudencial se confirma que en el caso de que no se haya producido ningún evento que produzca la interrupción o la suspensión

⁴⁴ Sentencia del Tribunal Contencioso Tributario No. 026-2003, de fecha 08 de mayo de 2003.

dentro de los tres años del lapso de la prescripción, se considera extinguida la obligación y por tanto, el Sujeto Pasivo liberado de pagar su obligación tributaria frente al Sujeto Activo.

Capítulo II: Principios Constitucionales del Régimen Tributario dominicano

2.1 El Poder Tributario y sus límites

El Poder Tributario tal y como había sido conceptualizado en el capítulo anterior, es considerado como la manifestación de la potestad soberana del Estado para crear, modificar, extinguir y exonerar tributos a través del Poder Legislativo.

En efecto, el Poder Tributario posee una triple dimensión; (i) un poder normativo, el cual consiste en la facultad de establecer tributos a través de la rama legislativa, de conformidad con las reglas y principios establecidos en el ordenamiento jurídico, (ii) un poder de aplicación, el cual reside en el poder de hacer aplicable las normas, mediante una serie de potestades administrativas en cabeza del Poder Ejecutivo y dadas por ley, y (iii) un poder de disposición de recursos, el cual hace referencia a la facultad de poder gestionarlos en virtud de disposiciones legales.

Esta potestad o poder se encuentra limitada a los preceptos y principios establecidos por la constitución tanto formales como materiales. Estos principios constitucionales sirven como directrices y orientaciones para el ejercicio de la actividad legislativa en materia tributaria, garantizando que sean adoptadas normas que garanticen los derechos fundamentales de los ciudadanos, alineadas a la consecución de los objetivos del Estado para lograr el bienestar colectivo.

Con relación al fundamento del poder tributario, anteriormente se visualizaba como la sujeción de los ciudadanos ante la supremacía del Estado. Sin embargo, como se ha expuesto anteriormente, a partir del giro kantiano el poder tributario comenzó a verse como el poder que delegaba los ciudadanos al Estado a través del pacto social para el servicio de la colectividad. Partiendo de esto, el tributo no se visualiza como una obligación legal pura y simple, sino como la recaudación que realiza el Estado bajo la supremacía otorgada por la constitución, con la finalidad de solventar sus gastos y garantizar las necesidades públicas.

No obstante, el Poder Tributario no es ilimitado, existen límites internos plasmados en las Constituciones de los Estados que se sintetizan en reglas y principios con la

finalidad de orientar el sistema tributario. Así, en virtud de su carácter constitucional, estos deben ser respetados y acatados por el Poder Legislativo que ejerce la potestad tributaria del Estado.⁴⁵

Del mismo modo, puede observarse como dichos principios fundamentales se proyectan tanto sobre el Derecho Tributario como sobre las demás ramas del ordenamiento público, no obstante, estos adquieren particular significado en esta materia debido a que el Estado asume una triple función; (i) facultad de establecer el tributo a través de la rama legislativa (de acuerdo a las reglas y principios establecidos en el ordenamiento jurídico), (ii) acreedor de dicha prestación patrimonial y, (iii) juez de los conflictos que se presenten con los llamados a sufragarla.⁴⁶

Una vez descrito lo anterior, se evidencia la importancia de los principios constitucionales en el ejercicio del Poder Tributario del Estado, ya que este constituye la única limitación a su ejercicio, debiendo el Estado respetar cada uno de estos principios al promulgar una ley tributaria, so pena de ser declarado el tributo como inconstitucional. Así lo reconoce nuestra jurisprudencia al establecer que "*La Potestad Tributaria del Estado No es Arbitraria Ni Ilimitada, sino Regulada por el Ordenamiento Jurídico a través de Preceptos Constitucionales*"⁴⁷.

2.2. Principios Constitucionales del Régimen Tributario dominicano

Los principios constitucionales son concebidos como valores que garantizan un ordenamiento jurídico donde se respetan los derechos de su comunidad, los cuales cumplen funciones para lograr lo que se concibe en Derecho Constitucional como un Estado de Derecho. Por esta razón, en materia tributaria los ordenamientos jurídicos requieren que los órganos constitucionales examinen si cada Ley Tributaria que se promulgue respeta los postulados indicados en la Constitución. En el examen que

⁴⁵ Jaime Ross Bravo, (2009). Op. Cit. p.128.

⁴⁶ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Diplomado en Tributación - Modulo II. Derecho Tributario. (2017). Lección 3. Derecho Constitucional Tributario, p. 04.

⁴⁷ Sentencia de la Suprema Corte de Justicia sobre Acción Inconstitucional No.4, de fecha 10 de noviembre 2004. Boletín Judicial 1128, pág. 15.

realizan los órganos constitucionales de un Estado a las leyes tributarias se verifican la comprobación de tres requisitos, los cuales serán citados a continuación⁴⁸, a saber:

- 1) La legalidad del impuesto, es decir que sea estipulado por una ley formal, conforme establece la propia constitución.
- 2) La igualdad de los contribuyentes frente al mismo impuesto, el cual comprende colocar en una misma posición a sociedades o personas que se encuentren en análogas circunstancias.
- 3) La generalidad, dígame que no deben ser afectados por el tributo, bienes o personas determinadas de manera particular, sino que debe aplicar a todos lo que deban tributar conforme a la materia imponible⁴⁹.

En la República Dominicana los principios constitucionales de la tributación se desprenden en gran parte de lo consagrado por el artículo 243 de la Constitución de la República Dominicana, donde se instituye que el régimen tributario en el país debe estar basado en los principios de legalidad, justicia, equidad e igualdad, para que cada uno de los ciudadanos pueda cumplir con el sostenimiento de las cargas públicas. En adición a estos principios del régimen tributario enunciados por este artículo, se verifica el deber de tributación en el artículo 75 numeral 6) de la citada carta magna, el cual establece que deberá ser en proporción a la capacidad contributiva de cada ciudadano, siendo objetivo del Estado racionalizar el sostenimiento de las cargas publicas teniendo en consideración los medios económicos de cada uno de estos.

A pesar de que nuestra Carta Magna esboza en su art. 243 los principios del régimen tributario (legalidad, justicia, igualdad y equidad), cabe resaltar que en nuestra legislación los principios tributarios no se encuentran recogidos de manera taxativa. Lo anterior puede evidenciarse al estudiar la doctrina, la cual incluye otros principios que no se limitan a los referidos en el art. 243, tal es el caso de los principios de capacidad contributiva, de proporcionalidad y no expropiación o confiscación y de cargas públicas, y que como mencionamos con anterioridad se encuentran

⁴⁸ Arias, Luis Albán. "Principios constitucionales tributarios." (1993). p.41-42 recuperado de https://escuelajudicialpj.poder-judicial.go.cr/Archivos/documentos/revs_juds/revista102/pdf/08_principios.pdf

⁴⁹ Arias, Luis Albán. Ibidem

plasmados en el art. 75 de la constitución. De igual manera lo reconocen autores como Barnichta, Pérez Royo, Faya Viesca y Jarach.

En este sentido, los principios constitucionales que componen el Régimen Tributario dominicano, abordados tanto por la Doctrina como por la Jurisprudencia Nacional, son los siguientes:

- a) Principio de Legalidad o Reserva de Ley
- b) Principio de Justicia
- c) Principio de Igualdad Tributaria
- d) Principio de Equidad
- e) Principio de Proporcionalidad o no confiscación
- f) Principio de Capacidad Contributiva

Por esta razón, el Poder Legislativo al iniciar la concepción de un tributo a través de la promulgación de una Ley, debe respetar cada uno de estos principios para que sea válida constitucionalmente, y evitar que sea declarada inconstitucional la ley. Es importante indicar, que si una ley es considerada inconstitucional el Estado el Sujeto Activo debe reembolsar el tributo pagado por el sujeto pasivo,

Finalmente, se puede concluir en que los principios tributarios que aplican en la República Dominicana se encuentran recogidos tanto en la constitución como en la doctrina y jurisprudencia, sin encontrarse los mismos plasmados en un documento de manera puntual y limitativa.

A continuación, se detallan cada uno de los principios constitucionales que componen el Régimen Tributario dominicano, así como la posición de la Jurisprudencia dominicana tanto por la Suprema Corte de Justicia como por los Tribunales Constitucionales dominicanos, así como su abordaje por la doctrina local y por organismos constitucionales internacionales.

2.3 Principio de Legalidad Tributaria

2.3.1 Generalidades

El principio de legalidad básicamente responde al principio de que “no hay obligación tributaria sin ley que la establezca” y para otros responde al principio constitucional

de que “nadie está obligado hacer lo que la ley no manda, ni se le puede prohibir hacer lo que ella no prohíbe”. Respecto a al fundamento del principio de legalidad existen dos posiciones, la primera radica que la obligación tributaria importa una limitación garantía constitucional de libertad individual y derecho de propiedad y por tanto debe ser realizada por una ley que respete los preceptos constitucionales; y la segunda, es que los ciudadanos a través de su representación en el Congreso deben pronunciarse sobre la aceptación de los impuestos, aludiendo al viejo aforismo de “No tributación sin representación, o la auto imposición”⁵⁰.

La doctrina ha reconocido que el principio de legalidad se refiere a que únicamente puedan ser establecidos tributos y todos sus elementos por una Ley Formal aprobada por el Congreso Nacional, sin que ningún otro poder del Estado discrecionalmente pueda fijar tributos⁵¹.

En República Dominicana esta facultad de imponer impuestos únicamente a través de leyes promulgadas por el Congreso se encuentra consagrada en la Constitución dominicana, específicamente en el artículo 93, numeral 1) Literal a; cuando indica que son atribuciones del Congreso establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.

Esta facultad que es atribuida única y exclusivamente al Poder Legislativo no puede delegarse a ningún otro poder del Estado, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 4 de la citada Carta Magna, donde se indica que estos poderes son independientes y que sus atribuciones no pueden ser delegadas entre ellas.

Por otro lado, los tribunales nacionales han establecido mediante jurisprudencia posiciones respecto al principio de legalidad:

- 1) “*Establecer los elementos básicos del Tributo es materia exclusiva de la ley*”⁵². Es decir, todo tributo y sus elementos básicos como la materia imponible, hecho generador, tasa o alícuota, entre otros; deben ser establecidos obligatoriamente por ley.

⁵⁰ Jaime Ross Bravo, (2009). Op. Cit. p.129-130

⁵¹ Barnichta, Edgar. (2011). Op cit, p.75

⁵² Sentencia de la SCJ Sobre Accion en Inconstitucionalidad No. 4, de fecha 10 de noviembre del 2004, B.J. 1128, p. 15)

- 2) *“La Contribución Solidaria del 5% a las Exportaciones de Bienes y Servicios, al ser establecida por Decreto Presidencial es inconstitucional, por violar el Principio de Legalidad Tributaria⁵³”* esto comprueba que las facultades del Poder Legislativo no pueden ser delegados en el Poder Ejecutivo, conforme expresa el artículo 04 de la citada carta Magna.
- 3) *Solo por ley puede establecerse una carga tributaria y de la misma manera, solo por ley puede otorgarse exenciones de impuestos⁵⁴.*

Finalmente, el Principio de Legalidad Tributaria cumple una función esencial en el establecimiento de cargas impositivas, ya que de esta manera se garantiza de que el Estado no actúe de manera arbitraria en la imposición de tributos, salvaguardando la seguridad jurídica de los contribuyentes.

2.3.2 La exención tributaria

Antes de abordar la exención tributaria y la extensión del Principio de Legalidad Tributaria a ella, es importante indicar que la exención tributaria es una facultad derivada del Poder Tributario o Potestad Tributaria, la cual permite además del establecimiento de los tributos, no gravar, desgravar o eximir un tributo. Esta facultad es denominada Potestad de Eximir y puede ejercerse a través de varias figuras jurídicas tributarias, tales como la no incidencia, la inmunidad y la exención. En la no incidencia, se coloca un hecho fuera de los límites del campo tributario y no se genera la obligación tributaria, mientras que, en la inmunidad, se otorga una calificación mediante la constitución a ciertas personas o actos, el cual tampoco genera una obligación tributaria⁵⁵.

Por otro lado, en la exención tributaria si existe un hecho generador y si se genera la obligación tributaria, pero se exime total o parcialmente el pago o cumplimiento de la misma. En este sentido, la exención tributaria es una figura jurídico tributaria establecida en una norma con jerarquía de ley o superior, mediante la cual se libera o se reduce la obligación de pago de un impuesto, previamente establecida,

⁵³ Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No. 1, de fecha 1 de octubre del 2003, B.J. 1115, Vol. 1, p.3

⁵⁴ Sentencia TC/0034/12 de fecha 15 de Agosto de 2012.

⁵⁵ Jaime Ross Bravo, (2009). Op. Cit. p.345-347

atendiendo a razones de equidad y/o política, dirigida a cierto grupo de personas que encuadren en el supuesto hecho exento⁵⁶.

En consonancia con lo descrito anteriormente, se evidencia que el Principio de Legalidad Tributaria no solo se circunscribe al establecimiento o la facultad de crear tributos a través de una Ley, sino que se extiende a la potestad que tiene el Estado de realizar exenciones a determinados sectores productivos por un interés económico, así como otorgar concesiones particulares.

En República Dominicana la potestad de eximir se encuentra establecido en el artículo 244 de la Constitución, donde se indica que *“ los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho de beneficiarse, por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato y cumpliendo con las obligaciones que la una y el otro les impongan, de exenciones, exoneraciones, reducciones o limitaciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social”*

En este sentido, la facultad que posee el Estado dominicano de eximir obligaciones tributarias está sujeto a los mismos requisitos para el establecimiento o creación de los tributos, siendo únicamente válidos si son establecidos por una Ley, en respeto del Principio de Legalidad, o en su defecto, mediante un contrato previamente aprobado por el Congreso. Por otro lado, con relación a las exenciones tributarias en República Dominicana, se han establecido una serie de criterios jurisprudenciales, que complementan lo ya establecido por la Constitución Dominicana, a saber:

- a) *“Solo el Congreso Nacional puede otorgar exenciones. Basta la existencia de una ley para otorgar exenciones⁵⁷”.*
- b) *“Las exenciones tributarias pueden estar contenidas tanto en el Código Tributario como en otras Leyes, pero siempre por ley⁵⁸”.*

⁵⁶ Cuevas, Guadalupe Lorena Isidoro. "La exención tributaria." Alegatos 28.87 (2017): 424-425; recuperado de <http://revistastmp.azc.uam.mx/alegatos/index.php/ra/article/view/214>

⁵⁷ Sentencia del TCT No. 007-2006 de fecha 15 de febrero de 2006

⁵⁸ Sentencia de la Segunda Sala del TCT No. 004-2008, de fecha 30 de enero del 2008

c) *“La Administración Tributaria no tiene facultad para exonerar impuestos”⁵⁹*

2.4 Principio de Justicia Tributaria

Conceptualizar el principio de Justicia Tributaria y otorgarle una definición o una limitación precisa es todo un reto, ya que este concepto es abstracto, inacabado y fundamentalmente valorativo, y por tanto puede cambiar según el contexto social. Sin embargo, este ha sido adoptado por gran parte de las legislaciones tributarias como uno de los principios con más trascendencia social, ya que las constituciones proclaman la justicia como un principio constitucional que comprende no solo a las leyes tributarias, sino a la generalidad de ellas.⁶⁰

De esto radica que el principio de Justicia Tributaria resulte poco ilustrativo, sino se aterriza a otros principios constitucionales del Régimen Tributario más específicos, por esta razón se debe ver este principio como uno multicefalo que se entrelaza con los demás principios constitucionales⁶¹.

Por esta razón a pesar de que el principio de Justicia Tributaria sea abstracto, éste debe imperar en todas las actuaciones del Estado, debido a que conforme indica Barnichta *“si bien es cierto que el Estado goza de la facultad de establecer tributos y que existe un órgano del Estado designado para recaudar tributos, no menos cierto es que la recaudación de estos debe hacerse con sentido de justicia, razonabilidad y equidad, teniendo el contribuyente derechos fundamentales que le asisten y que puede defender, tanto ante el Fisco como por ante tribunales jurisdiccionales imparciales o independientes”⁶².*

⁵⁹ Sentencia del TCT, de fecha 29 de noviembre de 1996, Boletín No. 1, pg. 133

⁶⁰ Hernández Guijarro, Fernando. "La justicia tributaria en el ordenamiento plural." *Iuris Tantum Revista Boliviana de Derecho* 21 (2016): p.61-62; Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/851/85152301004.pdf>

⁶¹ Alabern, Juan Enrique Varona. "Extrafiscalidad y justicia tributaria." *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García*. Universidad del Rosario, 2010. p.186-187 recuperado de

https://books.google.com.do/books?hl=es&lr=&id=XyuLyoBFA78C&oi=fnd&pg=PA181&dq=principio+de+justicia+tributaria&ots=gyold6Ahf0&sig=JRw78FELq3W0CorEp0I28PWUcBE&redir_esc=y#v=onepage&q=principio%20de%20justicia%20tributaria&f=false

⁶² Barnichta, Edgar. op cit. 2011. Pág. 122.

En ese mismo tenor, la jurisprudencia dominicana indica que *“En base al principio de equidad y justicia los jueces tienen la facultad de exigir la condición de razonabilidad en la aplicación de toda Ley por los funcionarios Públicos, sobre todo en aquellas Leyes que impongan Cargas y Gravámenes”*⁶³

Finalmente, el principio de Justicia Tributaria es un principio abstracto e impreciso que engloba y se relaciona con los demás principios constitucionales, lo cual no le resta importancia, ya que el fundamento para la distribución de las cargas publicas deben ser realizados siempre en el marco de la Justicia.

2.5 Principio de Igualdad Tributaria

2.5.1 Concepto de Igualdad Tributaria

Antes de abordar el principio de igualdad en materia tributaria, es importante destacar que la igualdad en un plano general tiene su origen en el artículo 39 de la Constitución dominicana, cuando establece que *“todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, reciben la misma protección y trato de las instituciones, autoridades y demás personas y gozan de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin ninguna discriminación por razones de género, color, edad, discapacidad, nacionalidad, vínculos familiares, lengua, religión, opinión política o filosófica, condición social o personal”*

El principio de igualdad comprende que a dos hechos iguales se apliquen las mismas consecuencias jurídicas, siendo iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores no tenga un fundamento racional ni jurídico. En este sentido, este principio no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino aquellas que resulten injustificadas por no tener un criterio objetivo. En materia Tributaria, se puede afirmar que la igualdad tributaria persigue que la norma tributaria grave igual a dos sujetos que poseen la misma situación económica⁶⁴.

⁶³ Sentencia del TCT, de fecha 12 de noviembre del 2002. Boletín del TCT No.19, pág. 181.

⁶⁴ Patón García, Gemma. *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español*. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2012. p. 43-44

Partiendo de lo expuesto anteriormente, para verificar la igualdad tributaria debe verificarse en primer lugar que los sujetos se encuentran en una misma situación económica, pertenezcan a un mismo sector de producción o industrial, así como a un mismo régimen de tributación. A los fines de plantear un ejemplo sobre esta igualdad en la República Dominicana, no resultaría objetivo verificar la igualdad tributaria entre una empresa acogida al régimen especial de fomento turístico con otra que opera en un régimen ordinario, pues las diferencias serían en el trato de la norma serían evidenciables.

En este sentido, el contenido de este principio consistiría que la Ley tributaria no puede promulgarse atendiendo a razones o causas subjetivas o arbitrarias entre los contribuyentes, es decir, que la tributación debe ser igual para aquellos contribuyentes que se encuentran en una misma situación económica y desigual para los que no se encuentran. El principio de igualdad tributaria no significa que la tributación entre todos los contribuyentes deba ser idéntica, sino que debe existir una proporcionalidad en el sacrificio impositivo de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente⁶⁵.

Lo antes expuesto, es afirmado por la jurisprudencia dominicana al indicar que *“los impuestos deben aplicarse por igual ante contribuyentes que se encuentren en igual situación⁶⁶”*. Partiendo de esto, el principio de igualdad tributaria no procura la igualdad en la tributación de todos los contribuyentes, sino que no se produzcan desigualdades discrecionales en la promulgación de una ley o en su aplicación ante contribuyentes que se encuentran en iguales situaciones jurídicas.

Para Edgar Barnichta la igualdad tributaria comprende varios aspectos los cuales serán detallados a continuación:

- 1) Toda persona debe contribuir con las cargas públicas de acuerdo a su capacidad contributiva, sin privilegios ni discriminaciones entre contribuyentes.

⁶⁵ Jaime Ross Bravo, (2009). Op. Cit. p.139-139

⁶⁶ Sentencia de la Suprema Corte de Justicia, de fecha 05 de octubre de 1960, Boletín Judicial No.603. Pág. 2007.

- 2) Las personas con igualdad capacidad contributiva deben contribuir de manera idénticos términos.
- 3) Toda persona tiene los mismos derechos y deberes ante la ley.
- 4) La Administración Tributaria no se encuentra en un plano de supremacía frente a los contribuyentes
- 5) La Administración Tributaria debe cobrar los impuestos a todos los obligados, sin crear privilegios o beneficios para algunos.
- 6) No pueden establecerse tributos exclusivamente para beneficiar un sector.
- 7) El otorgamiento de exenciones debe realizarse conforme establece la constitución⁶⁷.

2.5.2 Test de igualdad

La Corte Constitucional Colombiana para verificar si existe una violación al derecho fundamental de la igualdad ha instaurado un examen que debe realizar el Juez Constitucional. Este test o examen resulta un método idóneo y razonable a fin de evaluar cualquier situación y si la norma transgrede el principio de igualdad. Los elementos fundamentales del Test son los siguientes: a) Determinar si la situación de los sujetos bajo revisión es similares, b) analizar la razonabilidad, proporcionalidad, adecuación e idoneidad del trato diferenciado y c) destacar los fines perseguidos por el trato disímil, los medios para alcanzarlos, y la relación entre los medios y fines⁶⁸. No obstante, es importante indicar que este test no debe ser realizado de manera estricta, ya que podría limitar la potestad del Estado para establecer políticas fiscales de incentivos a ciertos sectores.

2.5.3 Excepciones al principio de igualdad tributaria

El principio de igualdad tributaria al igual que cualquier otro principio constitucional, tiene sus excepciones, limitaciones y modalidades de aplicación. El Estado en su función de desarrollar ciertos sectores de la sociedad o incentivarlos, crea regímenes especiales de tributación con un trato diferenciado entre contribuyentes que quizás tengan la misma capacidad contributiva y se encuentren en una situación similar.

⁶⁷ Edgar, Barnichta Geara (2011) op cit. P 120

⁶⁸ Edgar, Barnichta Geara (2014) Jurisprudencia Constitucional Dominicana p.208-209

Pero la excepción del principio de igualdad no solamente se verifica en las leyes de incentivo o de regímenes especiales, sino que cuando se otorgan concesiones o exenciones se puede verificar un trato diferenciado entre los contribuyentes. Por esta razón, la Constitución dominicana somete a tal rigurosidad el otorgamiento de exenciones y concesiones, cuando indica que *“Los particulares sólo pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley o contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho de beneficiarse, por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato y cumpliendo con las obligaciones que la una y el otro les impongan, de exenciones, exoneraciones, reducciones o limitaciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales que inciden en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer la inversión de nuevos capitales para el fomento de la economía nacional o para cualquier otro objeto de interés social”*

Esto constituye una excepción al principio de igualdad tributaria y debe ser realizada con justa causa, para la inversión de nuevos capitales, fomento de la economía nacional o cualquier otro interés social, de manera que varios contribuyentes pueden encontrarse en una misma situación, tener la misma capacidad económica y estar sometidos a un trato diferenciado por la ley tributaria, constituyendo la única excepción al principio de igualdad.

2.6 Principio de Equidad

El principio de equidad se relaciona bastante con el principio de igualdad tributaria. Este consiste en brindar el mismo trato a todos aquellos que se encuentren en situaciones económicas similares y desigual para los desiguales, atendiendo a la capacidad económica y contributiva del contribuyente. En este sentido, Barnichta se refiere que *“la equidad consiste en una justicia imparcial, fundada en el animo de hacer justiciar y procurar la igualdad ante el Derecho⁶⁹”*.

La jurisprudencia dominicana respecto al principio de equidad indica que *“Igual tributación para los iguales y desigual para los desiguales”, que es la aplicación correcta de los principios de equidad y progresividad, dos de los pilares en que se fundamenta la tributación, los que implican que los tributos no pueden ser justos sino*

⁶⁹ Barnichta, Edgar. op cit. 2011. Pág. 125.

en la medida en que se trate de manera desigual a los desiguales, ya que la progresividad tiene por finalidad establecer una mayor carga tributaria para aquellas personas que poseen una mayor capacidad económica, de manera que haya igualdad en el sacrificio por el bien común".⁷⁰

Finalmente, el principio de equidad busca que cada uno de los contribuyentes tribute de acuerdo a sus posibilidades y capacidades económicas, con la finalidad de que haya justicia en el sostenimiento de las cargas públicas.

2.7 Principio de Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad también denominado de no confiscación consiste en que el tributo debe ser proporcional y no puede ser tan elevado que implique la confiscación de los bienes del contribuyente. Este principio colinda con el Derecho a la Propiedad establecido por el artículo 51 de la Constitución dominicana el cual establece que *“El Estado reconoce y garantiza el derecho de propiedad. La propiedad tiene una función social que implica obligaciones. Toda persona tiene derecho al goce, disfrute y disposición de sus bienes. A) Ninguna persona puede ser privada de su propiedad, sino por causa justificada de utilidad pública o de interés social, previo pago de su justo valor, determinado por acuerdo entre las partes o sentencia de tribunal competente, de conformidad con lo establecido en la ley”*

También este principio viene ligado con el deber fundamental de contribuir a las cargas públicas en la proporción de su capacidad contributiva, establecido por numeral 6), artículo 75 de la citada constitución. Partiendo de esto, el tributo debe imponerse atendiendo a la capacidad contributiva de la persona para que sea proporcional y no puede ser tan elevado que atente contra el derecho de propiedad.No obstante, la problemática radica en que la norma no establece como determinar la capacidad contributiva del contribuyente, o como efectivamente verificar si el tributo es tan elevado que pudiera resultar confiscatorio en contra del contribuyente.

⁷⁰ Sentencia No.55 de la Suprema Corte De Justicia, de fecha septiembre 05 de 2012. Pág. 07.

La Suprema Corte de Justicia sobre el principio de contribuir a las cargas tributarias y la proporcionalidad del tributo se pronunció indicando que *“si bien es cierto que toda persona debe contribuir para las cargas públicas en proporción a su capacidad contributiva, esta obligación no puede ir en contra de sus derechos fundamentales”*⁷¹

2.7 Principio de Capacidad Contributiva.

El principio de capacidad contributiva es uno de los principios constitucionales del Régimen Tributario dominicano más importantes, debido a que éste contribuye que la tributación sea realizada de manera equitativa, justa y proporcional. Este principio no es establecido directamente en el artículo 243 de la constitución, pero constituye uno de los fundamentos de la tributación. Tal y como se había establecido en el capítulo anterior, la tributación en un Estado de Derecho cumple una función esencial para garantizar la satisfacción de las necesidades públicas de la comunidad, pues a través de estos el Estado recibe ingresos. Por esta razón la tributación es un deber de todos los ciudadanos de un Estado, pues sin ésta no habría posibilidad de que una comunidad pudiera subsistir.

El deber de tributar se encuentra estipulado en el artículo 75 numeral 6) de la Constitución dominicana, y establece como deber fundamental *“tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas”*. De este artículo se interpreta que todos los ciudadanos se encuentran obligados a tributar, siempre respetando su capacidad económica, ya que de esta manera los que tienen mayores riquezas tributan más que aquellos con menores recursos.

Con relación a la naturaleza jurídica de este principio, según afirma Gerardo Novoa Herrera, *“La norma constitucional al consagrar el principio de la capacidad contributiva hace que este deje de ser una idea de justicia que vive ajena al ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico de imposición, positivizado, es más, constitucional izado, y por lo tanto, el legislador no puede elegir arbitrariamente los presupuestos de hecho que son la base para la imposición, sino*

⁷¹ Sentencia de la SCJ no. 36, de fecha 30 de noviembre de 2005. B.J. 1140, Vol. III, p. 1835

*que se debe guiar por la capacidad contributiva. No es pues, un simple principio orientador, sino una auténtica norma obligatoria que el legislador no puede dejar de tomar en cuenta*⁷².”

Partiendo de esto, se puede establecer que una ley contraria al principio de capacidad contributiva debe ser considerada nula, ya que, si bien es cierto que el Estado tiene capacidad jurídica para establecer tributos a través de una ley tributaria, éstos tributos solo pueden ser establecidos respetando la capacidad contributiva de las personas, con la finalidad de que estos funcionen para financiar los gastos e inversiones públicas⁷³.

Por otro lado, el autor Jacinto Faya Viesca resalta en su obra "Finanzas Públicas" que *"el principio de capacidad contributiva descansa en la aptitud real de los participantes para soportar las cargas tributarias"*, entendiéndose que el principio de la capacidad contributiva tendrá forzosamente que insertarse en el orden jurídico nacional a fin de cumplirse estrictamente con la juridicidad de las obligaciones tributarias⁷⁴.

Finalmente, estas posiciones doctrinarias son ratificadas por la jurisprudencia local al indicar que no es posible crear métodos de recaudación que en la práctica signifiquen el establecimiento de un impuesto no relacionado con la capacidad contributiva del contribuyente⁷⁵.

⁷² Herrera, Gerardo Novoa. "El principio de la capacidad contributiva." *Derecho & sociedad* 27 (2006): p.103

⁷³ Edgar, Barnichta Geara (2011) op cit p.50

⁷⁴ Faya Viesca, Jacinto (2014). **"Finanzas Públicas"**. Editorial Porrúa, Ciudad de México.

⁷⁵ Sentencia No.55 de la Suprema Corte De Justicia, de fecha septiembre 05 de 2012. Pág. 03.

Capítulo III: La Transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias en la República Dominicana

3.1 Generalidades de la Transacción Tributaria

3.1.1 Origen y concepto.

El estudio de los distintos modos de extinción en el Derecho Privado ha comenzado a despertar el interés en diferentes legislaciones del mundo a los fines de modernizar e implementar nuevas prácticas que promuevan la celeridad procesal y la eficiencia en el cobro de los tributos por las Administraciones Tributarias. A partir de esto, en varias legislaciones se ha comenzado a poner en práctica métodos de soluciones alternativos de conflictos en materia tributaria y la implementación de la transacción como un modo de extinción de las obligaciones tributarias. La utilización de estas prácticas responde a una nueva concepción tributaria denominada la doctrina del interés fiscal, la cual consiste en que tanto el contribuyente como la Administración Tributaria responde a un interés general para el sostenimiento de las cargas públicas, razón por la cual es de importancia para ambos eficientizar la recaudación de los tributos.

En este sentido, la transacción no es una institución nueva y constituye uno de los modos de extinción de las obligaciones más comunes en el Derecho Privado, a fin de evitar litigios innecesarios o culminarlos en interés de ambas partes, sujeto y acreedor. En la legislación dominicana se define la transacción en el artículo 2044 del Código Civil dominicano como *“un contrato por el cual las partes terminan un pleito comenzado o evitan uno que pueda suscitarse”*

Aplicando este concepto de transacción a la orbita del Derecho Tributario, la transacción tributaria es el acuerdo de voluntades o contrato mediante el cual ambas partes de la relación jurídica tributaria evitan un conflicto tributario respecto al cobro de un tributo mediante concesiones reciprocas, o en su defecto, si ya se encuentra iniciado un procedimiento en sede administrativa o judicial, se produce un desistimiento del proceso y se llega a un acuerdo para el pago del tributo adeudado.

Es importante resaltar que para que exista una transacción tributaria debe participar la voluntad de la Administración Tributaria y el contribuyente, y que a partir de ella se otorguen concesiones parciales o totales recíprocas. En este sentido, la transacción configura una renuncia total o parcial del Poder Tributario del sujeto activo, visto como un sacrificio para evitar o culminar un conflicto tributario con el contribuyente, cuyo procedimiento pudiera generar más gastos que el tributo adeudado. Mientras que para el contribuyente, no existe un reconocimiento o desconocimiento de la razón en el proceso, sino que su interés es ahorrarse los procedimientos administrativos o judiciales que conllevarían obtener una ganancia de causa. Visto de esta manera, consistiría en una medida donde ambas partes ahorrarían los gastos procedimentales y contribuirían a la celeridad procesal del cobro y su eficiencia⁷⁶.

3.1.2 Naturaleza Jurídica de la Transacción

La transacción tributaria como modo de extinción de las obligaciones tributarias tiene una naturaleza contractual, ya que se produce por el acuerdo de voluntades del sujeto activo y el sujeto pasivo, respecto a un tributo el cual se puede encontrar o no en un procedimiento administrativo o judicial y sobre el cual reposa cierta incertidumbre objetiva sobre los hechos o valores a tomar en cuenta. En este sentido, la transacción tributaria dependiendo de en qué fase se encuentre el tributo, posee diferentes naturalezas jurídicas, a saber:

- a) Desde el punto de vista sustantivo, es un contrato bilateral donde el sujeto activo y pasivo conciertan sus voluntades para evitar un conflicto tributario sobre un tributo del cual no se tiene certeza sobre su monto o su aplicación.

- b) Desde un punto de vista procesal, es considerado como un Método Alternativo de Solución de Conflictos debido a que través de este instrumento se culmina el procedimiento administrativo o judicial de una manera distinta a la prevista en las leyes procesales tributarias.

⁷⁶ Lagos, Felipe Andrés Peñafiel. "Los Medios alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario." *Debates Jurídicos y Sociales* 5 (2014) p.59-61

3.1.3 Características de la Transacción

Dentro de las características que posee la transacción de manera general, se pueden citar las siguientes:

1) Es un contrato consensual. el simple consentimiento perfecciona el acuerdo, razón por lo cual no está sujeto a requisitos de solemnidad. Sin embargo, siempre debe constar por escrito.

2) Es intuitu personae. Debe ser realizado obligatoriamente entre las partes que poseen la capacidad sobre el objeto de la transacción, y si existe un error en la persona puede ser considerado nulo.

3) Es bilateral: crea efectos vinculantes para ambas partes y no pueden ser impugnados por ellas lo pactado en la transacción.

4) Es un contrato nominado: Se encuentra expresamente regulado por el Código Civil, específicamente en sus artículos 2044 y siguientes.

3.2 Elementos de la Transacción Tributaria

La aplicación de la transacción en el Derecho Tributario ha sido muy criticada por la doctrina, ya que anteriormente de manera discrecional las Administraciones Tributarias llegaban a acuerdos con el contribuyente sobre la cuantía de la obligación tributaria, cuya competencia corresponde exclusivamente a la ley. Por esta razón, a los fines de que la transacción sea utilizada de manera objetiva en la orbita del Derecho Tributario, deben verificarse varios elementos para evitar discrecionalidades subjetivas por la Administración Tributaria, los cuales serán citados a continuación:

- 1) La existencia de una relación incierta o litigio
- 2) Voluntades de solucionar el litigio o el conflicto tributario
- 3) Reciprocidad de concesiones.

3.2.1 Existencia de una relación incierta o litigio.

Respecto a los elementos que determinan la validez de la transacción, González-Cuellar Serrano expresa *“que no es suficiente, como presupuesto legitimador de la transacción, el mero conflicto de intereses, sino que este conflicto ha de versar sobre la tutela jurídica de los intereses de cada interviniente, en el sentido de que éstos fundamenten su pretensión jurídicamente. Es decir, cada sujeto interviniente debe buscar la tutela jurídica, fundamentando su pretensión en el ordenamiento jurídico”*.⁷⁷ Es decir, que la transacción tributaria no puede versar sobre un hecho cuya cuantificación o aplicación del tributo es clara y predecible debido a que de esta manera se estaría utilizando la transacción para un beneficio propio del contribuyente y no de ambas partes.

En este sentido, para la validez de una transacción entre el contribuyente y la Administración Tributaria debe existir de ambas partes alegatos o fundamentos jurídicos y fácticos conforme a la legislación nacional, y no un mero incumplimiento de parte del sujeto pasivo; pues si se aplicara para cualquier tributo adeudado se violentaría principios constitucionales como el de igualdad, legalidad, justicia y equidad tributaria.

3.2.2 Voluntad de solucionar el conflicto tributario.

Como se ha descrito anteriormente, la transacción implica las voluntades de ambas partes de poner fin al conflicto tributario. Esta voluntad no puede venir unilateralmente de la Administración Tributaria debido a que sería un acto administrativo al que el contribuyente se adhiere y no un acuerdo de voluntades como infiere la transacción.

3.2.3 Reciprocidad en las concesiones

Otro de los elementos imprescindibles para la existencia de una transacción es la reciprocidad en las concesiones, es decir, ambas partes deben sacrificar de manera parcial sus pretensiones. Este sacrificio debe ser parcial para ambas partes, pues en

⁷⁷ González-Cuellar Serrano, María Luisa. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Colex, 1998 p.116

caso de ser total de una parte u otra, consistiría más en una renuncia al cobro por el sujeto activo o un reconocimiento a la pretensión del sujeto pasivo y no una transacción tributaria. De aquí radica la importancia de que sea un acuerdo bilateral ya que de esta manera ambas partes se vinculan a lo pactado, y evitan gastos innecesarios en la recaudación del tributo.

3.3 Requisitos de Validez

La transacción tributaria se origina en un contrato debidamente regulado conforme a la legislación nacional, es decir que se encuentra sometido a los requisitos de forma y de fondo de las convenciones en general, así como de otras reglas inherentes a la transacción. En este sentido, para determinar los requisitos de validez en la implementación de la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias, debe auxiliarse de las disposiciones contenidas en el Código civil dominicano.

El contrato de transacción para que tenga validez entre las partes y pueda producir los efectos inherentes a esta figura jurídica, deben cumplir con los siguientes requisitos, pudiendo ser declarado nulo o rescindirse en el caso de obviarse de cualquiera de estos elementos:

- a. **El contrato debe constar por escrito.** Esta exigencia viene dada por el Código Civil debido a la envergadura que acarrea este tipo de convención, requiere obligatoriamente que sea realizado por escrito, no otorgando posibilidad a transacciones verbales. En materia tributaria sobre esto recae cierta importancia ya que los actos realizados entre la Administración y sus administrados son eminentemente públicos, y el carácter verbal no permite darle tal condición.
- b. **Capacidad de las partes sobre el objeto de la transacción.** Es decir, debe ser realizado por el sujeto activo en calidad de acreedor del crédito tributario y entre el sujeto pasivo, aquel sobre quien recae la obligación tributaria ya sea en calidad de contribuyente o de responsable.
- c. **Tiene que cumplir con las condiciones esenciales para la validez de los contratos.** Es decir, debe haber consentimiento de ambas partes, tener capacidad

para suscribir la transacción, existir un objeto cierto (crédito tributario) y tener una causa lícita.

- d. Ser realizada tomando en consideración datos ciertos.** El contribuyente y la Administración Tributaria deben realizar la transacción tomando como parámetros datos ciertos. En el caso de determinarse que la misma fue realizada con datos falsos, podrá solicitarse la rescisión del contrato.
- e. No puede estar afectado por vicios del consentimiento.** La transacción puede rescindirse si existe error en la persona o en el objeto del contrato. Asimismo, si se evidencia que haya dolo o violencia para obtener el consentimiento de una de las partes.

3.4 Efectos de la transacción

La transacción tributaria al configurar un contrato bilateral produce efectos tanto para el sujeto pasivo como el sujeto activo. Los efectos que produciría la transacción en el ordenamiento jurídico dominicano deben circunscribirse a lo establecido por el Código Civil, ya que el Código Tributario dominicano no aborda la transacción como un modo de extinción de las obligaciones tributarias en República Dominicana. No obstante, es importante indicar que el párrafo III, artículo 3 del precitado código aborda la posibilidad de extender las reglas de derecho común como reglas supletorias cuando no existan disposiciones expresas en este código.

Respecto a los efectos que produce la transacción entre las partes, el Código Civil dominicano en su artículo 2052, establece que una vez formalizado el contrato, lo estipulado en él adquiere la autoridad de la cosa juzgada en última instancia, y lo pactado no puede ser impugnado por ninguna de las partes. Únicamente puede rescindirse si existiera algunos de los vicios del consentimiento como el dolo o violencia para su suscripción.

En este sentido, conforme expresa el citado texto legal, una vez el contribuyente pacte con la Administración Tributaria renuncia a su facultad de poder impugnar o recurrir administrativa o judicialmente lo pactado, sin perjuicio de poder agotar las vías

correspondientes al evidenciarse un vicio del consentimiento en el contrato. Así lo ratifica Gonzalez Cuelier al afirmar que la transacción *“No elimina la posibilidad de impugnar ante el órgano jurisdiccional la transacción por causas de invalidez, ni acudir a los Tribunales con la finalidad de hacer ejecutar lo pactado. Lo que se encuentra restringido es la impugnación del contenido del negocio jurídico, como consecuencia de su propia finalidad (la eliminación de la controversia); esto es lo que significa que la transacción sea Sentencia entre las partes”*⁷⁸ “

Por otro lado, con relación a los terceros, el Código Civil dominicano establece en su artículo 2050 y 2051 lo siguiente *“Si el que hubiere transigido por propio derecho, adquiere en seguida uno semejante de otra persona, no está, en cuanto a la facultad meramente adquirida, obligado por la transacción anterior”*. De esta disposición se puede determinar que las transacciones tributarias realizadas por la Administración Tributaria con un contribuyente, no obliga a transigir con otros contribuyentes en la misma situación, conforme a las reglas de derecho común. Finalmente, una vez determinada mediante contrato la obligación tributaria y realizada la liquidación de parte del sujeto pasivo, la transacción configura un modo de extinción de las obligaciones.

3.5 Principio de indisponibilidad del crédito tributario

3.5.1 Origen y concepto

La obligación tributaria es una obligación ex lege, de Derecho Público, cuyo objeto consiste en una prestación patrimonial a favor del ente público. A diferencia de las obligaciones de Derecho Privado, la voluntad de las partes no interviene en el régimen jurídico del crédito tributario regulado por la Ley. En consecuencia, lo dispuesto en la Ley tributaria, sobre el contenido y régimen del tributo, obliga tanto a la Administración como a los sujetos pasivos, que no podrán alterarlo salvo los casos previstos expresamente por el Legislador.

⁷⁸ González-Cuéllar Serrano, María Luisa. *Op cit*, 1998 p.198

Bajo la premisa anterior, la Administración Tributaria, como acreedora del tributo, no dispone del crédito al margen de lo establecido en la Ley, de modo que el derecho al crédito tributario no puede ser objeto de renuncia o alteración de su contenido; este es el fundamento de la prohibición de discrecionalidad de la Administración en el ámbito tributario. De ahí que la principal argumentación para rechazar las fórmulas convencionales o transaccionales aplicadas a las cuestiones tributarias ha sido el principio de indisponibilidad del tributo y de la obligación tributaria. Así, se ha dicho que el impuesto es por naturaleza indisponible y no puede ser objeto de un contrato, en género, o de una transacción en especie. Las soluciones convencionales afectarían a la indisponibilidad, en tanto ésta deriva de la reserva de ley y del principio de legalidad y es una consecuencia directa del principio de tipicidad y de las motivaciones de seguridad jurídica que lo inspiran⁷⁹.

Este principio también denominado el principio de la inderogabilidad de la obligación tributaria, el cual infiere que la Administración Tributaria ni el contribuyente puedan renunciar a su obligación de pagar el tributo, aún si existiera causas onerosas en dicha transacción. Esto constituye la diferencia de las obligaciones civiles y las obligaciones tributarias, ya que en ésta última rige la voluntad de la ley y no de las partes. En este sentido, conforme a este principio, el acreedor tributario no puede disponer del crédito, pues existe un interés público envuelto en él, y su función es simplemente recaudarlo conforme establece la ley que lo realice, no pudiendo exceder sus competencias⁸⁰.

3.5.2 Principio de Indisponibilidad y la Transacción Tributaria

La Transacción en materia tributaria desde su abordaje como una posible solución alternativa a los conflictos tributarios, ha tenido mucha resistencia en la doctrina, algunos por considerar que no se puede transigir sobre una obligación que proviene expresamente de la ley y otros por el principio de indisponibilidad del crédito tributario.

⁷⁹ García, Lucas (2009) *Mecanismos alternativos de resolución de controversias en materia fiscal: La opinión de referentes clave acerca de su introducción en el sistema tributario argentino*, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP), Argentina, pág. 11

⁸⁰ Ramírez, Lilia. Op cit (2009). p.18

El principio de indisponibilidad se trata de una exigencia de la reserva de ley y del principio de legalidad, para conjurar la inseguridad que produciría la existencia de un cierto grado de libertad en la Administración para determinar el contenido de las concretas obligaciones tributarias de los particulares. Lo que viene a significar que la Administración no podrá exigir o dejar de exigir o modificar algún elemento esencial de la obligación tributaria a partir de un pacto soslayando el contenido de la ley. Ello por la propia lógica de la obligación tributaria, como obligación legal que nace exclusivamente de la ley, en los términos en que la ley lo determine y respecto de la cual la Administración no tiene otra función que la de ejecutarla.

Partiendo de lo expuesto anteriormente, la indisponibilidad del crédito tributario se relaciona con el origen de la obligación tributaria y no con la resolución de un conflicto tributario presente o futuro. De este razonamiento, es indiscutible que el origen de los tributos está en la ley, sin embargo, al someter un crédito tributario a un proceso de transacción no se está renunciando al crédito ni disponiendo sobre él, sino que se está buscando una solución legal que convenga a ambos y pueda garantizar una verdadera justicia tributaria sobre un asunto que no se tiene certeza objetiva⁸¹.

Es por esta razón que todas las legislaciones donde se ha instaurado la transacción tributaria como un método alternativo de conflictos han limitado su uso a asuntos de complejidad que no permitan determinar a ciencia cierta cual es la correcta aplicación de la ley, ya que de esta manera no se está disponiendo de un crédito sino que se está solventando un vacío legal a través de un acuerdo entre partes, procurando el interés general que persigue ambas lo cual configura la justicia tributaria.

Finalmente, la transacción tributaria no se trata de un acuerdo sobre la norma o la obligación tributaria, sino un contrato para fijar la obligación tributaria en medida que los hechos o las condiciones fácticas para determinarla no son susceptibles de una determinación exacta. No cabe transacción tributaria únicamente por el incumplimiento del sujeto pasivo de la obligación, sino que debe ser una situación

⁸¹ Rodrigo Ugalde Prieto, “*El Arbitraje en materia tributaria*” Universidad Diego Portales, 2009 p. 55 recuperado de <https://anuarioderechotributario.udp.cl/cms/wp-content/uploads/2021/06/Anuario-2009-Art.-3-El-Arbitraje-en-Materia-Tributaria.-Por-Rodrigo-HugaldoPag.-49-57.pdf>

fáctica que lo amerite, debiendo las legislaciones si optan por implementar este instrumento, limitarlo las situaciones antes descritas.

3.6 Admisibilidad constitucional de la transacción tributaria en República Dominicana

Para el establecimiento de los tributos en un ordenamiento jurídico deben respetarse los principios constitucionales del Régimen Tributario, esto constituye la constitucionalización del Derecho Tributario. El tributo al ser una obligación legal, su nacimiento y extinción deben estar previamente habilitados por la ley, para respetar el principio de legalidad. En adición al cumplimiento de este principio, deben respetarse otros principios como el principio de igualdad, justicia siendo nulos cualquier nacimiento, extinción o modo de recaudación de un tributo si transgrede al régimen constitucional de la tributación.

En este sentido, si considera la implementación de la transacción tributaria en la República Dominicana debe realizarse atendiendo al respeto de estos principios, y realizar las modificaciones necesarias para su implementación. A continuación, se valorará la admisibilidad constitucional de la transacción tributaria en la República Dominicana, tomando en consideración el régimen jurídico actual.

3.6.1 Respeto al Principio de Legalidad o Reserva de Ley.

La Transacción de manera general se encuentra concebida por la Ley a través del Código Civil dominicano, es un contrato innominado el cual está habilitado en varias materias, para la extinción de obligaciones civiles y de carácter privada. No obstante, la transacción tributaria no está contemplada en el Código Tributario dominicano como un modo de extinción de las obligaciones tributarias ni se encuentra regulada como un mecanismo que pudiera utilizar la Administración Tributaria para solventar un conflicto tributario.

No obstante, la transacción tributaria no se encuentra prohibida expresamente por el precitado código, existiendo un vacío legal sobre su implementación. Sobre este ultimo punto, pudiera indicarse que conforme establece el artículo 40, numeral 15 de la Constitución Dominicana donde se expresa que “*A nadie se le puede obligar a*

hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe. La ley es igual para todos: sólo puede ordenar lo que es justo y útil para la comunidad y no puede prohibir más que lo que le perjudica”, la Administración Tributaria pudiera estar habilitada para transigir sobre obligaciones tributarias con el contribuyente por no existir una prohibición expresa de parte de las leyes tributarias.

Sin embargo, la Administración Tributaria forma parte de la Administración Pública y por tanto sus actuaciones se encuentran reguladas por la Ley No. 107-13 Sobre Los Derechos de las Personas en sus relaciones con la Administración y de Procedimiento Administrativo, debiendo respetarse los principios de la actuación administrativa contenidos en ella, esto con la finalidad de garantizar objetividad y bienestar a la colectividad en general. De estos principios para el tema en cuestión se destaca el principio de juridicidad, el de seguridad jurídica, y el de ejercicio normativo del poder.

El principio de juridicidad establece que todas las actuaciones que realicen los órganos de la Administración deben realizarse sometiéndose plenamente al ordenamiento jurídico del Estado, es decir, que todos los actos deben ser realizados apegados a la ley vigente. El principio de seguridad jurídica indica que la Administración se somete al derecho vigente sin poder variar las normas jurídicas o administrativas arbitrariamente. Y por ultimo y el más importante, el Principio del Ejercicio Normativo del Poder, el cual establece que la Administración ejercerá sus competencias y facultades sobre lo que la ley le haya atribuido.

Partiendo lo expuesto anteriormente, la Administración Tributaria sometida a las leyes administrativas del país, no puede realizar o ejercer lo que la ley expresamente no le ha otorgado, lo cual es contrario al aforismo constitucional establecido por el artículo 40, numeral 15 de la precitada constitución. Bajo esta premisa, la Administración Tributaria no puede utilizar la transacción como un mecanismo de extinción de las obligaciones tributarias, ya que estaría excediendo las facultades que les otorgó el Código Tributario dominicano. Pero su limitación a la implementación no viene dado unicamente por las leyes administrativas, sino por el Principio de Legalidad o Reserva de Ley, el cual establece que el Nacimiento, mecanismos de recaudación y su extinción deben estar contemplados en una ley tributaria.

Sobre este punto, Víctor Rodríguez expresa que la Administración tributaria no tiene facultades para dar facilidades de pagos que excedan aquellas que la ley otorga. Por el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria no puede dejar de aplicar las leyes tributarias y dejar de exigir el cumplimiento de las obligaciones sustantivas o materiales, las obligaciones formales y las sanciones por incumplimientos, con el fin de que cobren vigencia los principios de legalidad, justicia, equidad e igualdad en la aplicación de los tributos⁸².

Por otro lado Barnichta, indicia que *“nada impide que la ley le otorgue a la Administración Tributaria una potestad especial para que en determinados casos pueda llegar a acuerdos con los sujetos pasivos de la siguiente manera: a) una determinación en común o Concordato Fiscal, mediante el cual el fisco y el contribuyente se ponen de acuerdo para determinar la obligación tributaria y el monto a pagar ; b) Un acuerdo de pago de la obligación tributaria y sus accesorios (...⁸³)”*

Finalmente, ambas posiciones doctrinarias tienen en común la limitación de la Administración Tributaria para realizar actuaciones administrativas que excedan las competencias que la ley les otorga, por lo que para que exista un respeto al principio de legalidad debe habilitarse expresamente la facultad de la Administración para extinguir las obligaciones tributarias mediante una transacción, sujeto a los requisitos que la propia ley establezca.

3.6.2 Exigencias derivadas del Principio de Igualdad.

Frente a la ley tributaria, todos los contribuyentes tienen los mismos derechos y no pueden de manera subjetiva otorgarse distinciones entre ellos, lo cual constituye el denominado principio de igualdad tributaria. Parte de la resistencia que ha tenido la implementación de la transacción tributaria viene dada por este principio, ya que diversos expertos en la esfera tributaria entienden que la transacción brinda un trato especial entre los contribuyentes que presentan y pagan sus tributos conforme

⁸² Rodríguez, Víctor (2019) *Administración tributaria y la vigencia del estado derecho*, Periódico Virtual Acento. Disponible en: <https://acento.com.do/2019/opinion/8681754-administracion-tributaria-y-la-vigencia-del-estado-derecho/>

⁸³ Edgar, Barnichta Geara (2011) op cit p.160

establece la ley, frente a aquellos más reticentes en pagarlos a tiempo y aceptar las posiciones de la Administración.

A manera de ejemplificar una posible violación del principio de igualdad puede plantearse la siguiente situación: Dos contribuyentes se encuentran sometidos a pagar un Impuesto a la Ganancia de Capital (IGC) por la venta de un inmueble, uno de ellos pagó el impuesto mediante un acto unilateral administrativo que le determinó la Administración Tributaria y el otro liquidó el impuesto de manera concordada mediante una transacción tributaria, lo cual pudiera generar una tributación menor o mayor respecto al otro caso. Desde esta óptica, pudiera resultar evidente una violación del principio de igualdad, pues se evidencian dos casos similares con diferentes tributaciones, sin embargo, lo que debe analizarse es cual situación abstracta o compleja tenía el segundo caso para ser sometido a una transacción tributaria. En el caso de que existiera una ambigüedad o resultare una situación compleja para la determinación del impuesto, no se estaría hablando de tal violación, pues la diferencia en el trato tiene una causa objetiva y no es puramente discrecional.

En este sentido, para evitar la violación del principio de igualdad lo que debe procurarse es que cuando la Administración Tributaria decida transigir con un contribuyente respecto a un tributo, sea por una incertidumbre objetiva en la determinación de la cuantía de la obligación tributaria o ley aplicable, y no por asuntos de carácter subjetivo. Así lo establece González Cuellar cuando indica que *“incluso en opinión de los autores que mantienen la limitación de las transacciones a través del principio de legalidad, estos negocios no infringen el de igualdad siempre que se mantengan dentro de los ámbitos de discrecionalidad.”*⁸⁴ Finalmente, la Transacción Tributaria si se habilita expresamente por la ley y en dicha habilitación se limita el recurso de la transacción para ciertos casos complejos, no habría una violación del principio de igualdad.

⁸⁴ González-Cuellar Serrano, María Luisa. *Op cit*, 1998 p.204

3.6.3 La discrecionalidad de la Administración y los principios constitucionales.

Como ha sido descrito en los apartados anteriores, para garantizar que la Administración Tributaria pueda transigir con los contribuyentes debe haber una habilitación normativa previa concedida obligatoriamente por una ley constitucional, a fin de respetar el principio de legalidad tributaria. No obstante, en la implementación de la transacción no solamente debe respetarse este principio, sino que deben observarse principios como el de igualdad, razonabilidad, justicia y equidad. Para garantizar el respeto de este principio debe limitarse la facultad discrecional de la Administración Tributaria para realizar una transacción con un contribuyente, la cual debe ser igualmente establecida por la ley.

En todos los casos, la discrecionalidad sobre la aplicación de una transacción tributaria recaerá sobre la Administración Tributaria, ya que de ésta manera se garantiza que los contribuyentes no utilicen este mecanismo como una vía hacia una menor imposición. Sin embargo, esta discrecionalidad no debe ser subjetiva, y debe existir una incertidumbre objetiva en el tributo adeudado por el contribuyente a los fines de que se garanticen todos los principios constitucionales del Régimen Tributario dominicano.

En este sentido, la normativa que otorga la posibilidad de transigir a la Administración Tributaria debe ser explícita sobre cuando se encuentra ésta última habilitada para hacerlo, colocando elementos constitutivos en la transacción tributaria tales como; la verificación de una incertidumbre objetiva, limitación solo a los hechos y no al derecho, y que exista fundamentos legales de ambas partes y no un incumplimiento voluntario del contribuyente o de la Administración de no acatarse a las leyes tributarias. Es solo de esta manera, que la transacción tributaria puede convertirse en un mecanismo que busque la justicia tributaria en base al interés fiscal de ambas partes, sin que constituya un elemento que transgreda directamente el orden constitucional.

3.7 La Transacción en los Modelos de Códigos Tributarios para América Latina y el Caribe del CIAT.

Antes de abordar la transacción en el Modelo de Código Tributario para América Latina y el Caribe realizado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), resulta importante conocer sobre esta institución. El CIAT es un organismo internacional sin fines de lucro, encargado de realizar planificaciones en conjunto con los gobiernos de los países miembros, con la finalidad de modernizar, evolucionar y fortalecer las leyes tributarias y sus administraciones. Este organismo ha diseñado modelos de Código Tributario para todos los países de la región, los cuales sirven de parámetros para su implementación en cada uno de los ordenamientos jurídicos. A continuación, desarrollaremos la posición del CIAT respecto a la transacción tributaria en cada uno de los modelos de Código Tributario.

3.7.1 La Transacción en el Modelo de Código Tributario de 1967.

En este modelo de Código Tributario específicamente en su artículo 41, se establecen los modos de extinción de las obligaciones tributarias, colocando a la transacción como uno de los medios para extinguirlas. La Transacción Tributaria conforme establece el artículo 51 del precitado modelo, era únicamente admisible para la determinación de hechos y no cuanto el significado de la norma aplicable y el consentimiento debía ser aprobado por la persona de mayor jerarquía de la Administración Tributaria. De esta manera, este cuerpo normativo busca introducir la transacción evitando discrecionalidades de parte de la Administración Tributaria, sin especificar más reglas sobre su implementación.

3.7.1 La Transacción en el Modelo de Código Tributario de 1999 y 2015.

El Modelo de Código Tributario para América Latina y el Caribe del año 1999 eliminó la transacción como un modo de extinción de las obligaciones. El artículo 47 de este cuerpo normativo únicamente establece como modos de extinción de las obligaciones fiscales, el pago, la compensación y la condonación o remisión. En el anterior modelo se instauró la transacción debido a que varios países latinoamericanos estaban comenzando a legislar sobre esta figura en sus proyectos de reformas tributarias, sin embargo, la posición del CIAT siempre ha sido que la transacción tributaria genera

muchas controversias su implementación. Asimismo, en el Modelo del año 2015, se incluyó la prescripción nuevamente como modo de extinción, sin embargo, la transacción todavía se encuentra excluida como mecanismo capaz de extinguir las obligaciones tributarias.

3.8 Panorama de la Transacción Tributaria en otros países.

3.8.1 El Concordato Tributario en Italia.

Dentro de los países que contemplan la transacción tributaria como parte de su regulación legal se encuentra Italia, donde se manifiesta la figura del "*Accertamento con Adesione*" el cual consiste en un procedimiento fiscal donde tanto la Administración como el contribuyente participan en la determinación de la base imponible de un impuesto determinado. Fue instaurado en el año 1996 mediante la Ley No. 662.

El *L'accertamento con adesione* es un acuerdo realizado entre la Administración Tributaria y el contribuyente, el cual puede invocarse en cualquier estado de causa del procedimiento, es decir, antes o posterior al acto de determinación de la obligación tributaria, con la única condición de que el contribuyente no tenga recursos jurisdiccionales sometidos ante el tribunal competente. En el caso de haberse iniciado un procedimiento de fiscalización en contra del contribuyente, éste tendrá 60 días para presentar su solicitud de realizar una transacción. Cuando las partes lleguen al acuerdo, el contenido se presentará en un acto de adhesión que deberá ser firmados por ambas partes, y se perfecciona cuando se realiza el pago de la primera cuota⁸⁵.

Respecto a la naturaleza jurídica de este procedimiento fiscal, en la doctrina italiana existen dos teorías, la primera indica que este instrumento constituye un acto unilateral emitido por la Administración Tributaria mediante el cual el contribuyente participa y adhiere su consentimiento en la determinación de la base imponible del impuesto. Mientras que para otros, es considerado como un contrato bilateral con efectos para ambas partes donde se le otorga una terminación transaccional al

⁸⁵ Guadarrama Martínez, Rabindranath. "Los medios alternativos de solución de diferendos en materia fiscal." (2015) p. 130-131 recuperado de <https://repositorio.lasalle.mx/handle/lasalle/631>

conflicto tributario. Esta segunda teoría es la que más elementos identifica con la transacción tributaria.

Con relación a los contribuyentes que pueden optar este procedimiento, en Italia no existe tal limitación, siendo extensivos a las personas físicas, sociedades comerciales, sucesiones indivisas entre otros entes que poseen personalidad fiscal conforme a las leyes italianas. Asimismo, el concordato fiscal es aplicable a todos los tributos que constituyen el régimen jurídico italiano, no obstante, existe un régimen jurídico común para los impuestos directos y para el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y otros para los demás impuestos indirectos⁸⁶.

Finalmente, según García Barrera y Garza de la Vega, *“la naturaleza del accertamento con adesione es el prevenir el litigio fiscal con el objetivo único de recaudar el mayor nivel del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Es supervisado por el Ministerio de Economía y Finanzas —el plan de las actividades requiere un número mínimo de las investigaciones de la iniciativa de la oficina del Ministerio de Economía que necesita ser respaldado por investigaciones financieras. Para otorgar mayor información de algún posible fraude fiscal, teniendo como principales la evasión o la elusión fiscal, con el fin de prevenir y contrarrestar estos fenómenos⁸⁷”*

3.8.2 Las Actas con Acuerdo en España.

Otros de los países de Europa que han instaurado una figura jurídica similar transacción entre el contribuyente y la Administración Tributaria es España, donde se incorporó las actas con acuerdo en el año 2003, a través de la Ley No. 58/2003. La figura del Acta con acuerdo es una potestad otorgada a la Administración Tributaria para de manera consentida con el contribuyente determinar la base imponible. Esta se encuentra establecida en el artículo 155 de la citada ley e indica que *“Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de*

⁸⁶ Andrés Aucejo, Eva. "Los instrumentos deflactivos del contencioso tributario en Italia. en especial" l'accertamento con adesione". Analisis cualitativo y cuantitativo." (2002) p. 24 recuperado de <http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/17884>

⁸⁷ García Barrera, Myrna Elia, and Daniel Alberto Garza de la Vega. "Resolución de conflictos tributarios: Una visión entre México e Italia." *Constitucionalismo. Revista Internacional de Ciencia Políticas, Derecho Constitucional y Filosofía del Derecho*. 1.4/5 (2015): 697-756 p. 732 recuperado de http://eprints.uanl.mx/19924/1/POLITICASYCONSTITUCIONALISMO_MEGB_DAGV_2015%20%28697-756%29.pdf

conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario”

De lo dispuesto por este artículo se observa que las actas con acuerdo no pueden ser promovidas por el contribuyente y queda a una facultad totalmente discrecional de la Administración Tributaria. En este sentido, las actas con acuerdo más que una transacción tributaria se configuraría como un acto administrativo realizado por el fisco, donde el contribuyente acepta la determinación realizada por el sujeto activo y renuncia a poder recurrir este acto en sede administrativa o judicial.

3.8.3 La Transacción en el Código Tributario Nacional de Brasil.

El Código Tributario Nacional de Brasil en su artículo 156 contempla la transacción como un modo de extinción de las obligaciones tributarias. El artículo 172 del precitado Código, indica textualmente que *“La ley podrá disponer, en las condiciones que establezca, a los sujetos activos y sujetos pasivos de la obligación tributaria de realizar una operación que, mediante concesiones mutuas, se trate en una determinación de litigio y consecuente extinción de un crédito fiscal”*. Párrafo único. La ley indicará la autoridad competente para autorizar la transacción en cada caso.⁸⁸ Para la autorización de este mecanismo de extinción de las obligaciones tributarias en Brasil, la Administración Tributaria debe motivar su actuación sobre algunos de los hechos previstos por la ley, los cuales se citan a continuación:

1. La situación económica del sujeto pasivo

⁸⁸ Traducción del texto original en portugués “ Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

2. Un error o ignorancia del sujeto pasivo sobre los hechos que determinan la obligación tributaria.
3. La pequeña cuantía del tributo.
4. Consideraciones de equidad sobre características personales o materiales del caso.
5. Condiciones propias de una determinada región del territorio.

Finalmente, se observa que la legislación brasileña apertura aún mas la utilización de la transacción, ya que citando el ejemplo de la legislación italiana donde únicamente se permite esta figura para la determinación de la base imponible del tributo cuando los hechos por su complejidad no lo permitan, el Código Tributario de Brasil extiende este mecanismo a circunstancias personales del contribuyente, a la cuantía del tributo y hasta a condiciones propias de una región del territorio.

3.8.4 La Transacción Tributaria el Derecho Anglosajón.

En el Derecho Anglosajón específicamente en la sección 54, parte V, del Capítulo de la TMA, titulado "*Settlings of appeals by agreement*" se contempla textualmente la posibilidad de realizar una transacción como un método de resolución de conflictos a los procedimientos tributarios, debiendo el contribuyente realizar la solicitud antes de que sea resuelta por los tribunales o los funcionarios actuantes de la Administración Tributaria si se encontrare en sede administrativa. Este acuerdo toma la misma fuerza que una resolución de determinación adoptado por la Administración Tributaria, teniendo el contribuyente un plazo de 30 días para aceptar o renunciar por escrito a dicho acuerdo⁸⁹.

3.8.5 Los Acuerdos Conclusivos en México

Los Acuerdos Conclusivos, es una especie de transacción tributaria adicionado mediante la Reforma Hacendaria en México en el año 2014, incorporando los artículos 69-C a 69-H en el Código Fiscal de la Federación, siendo estos acuerdos tramitados por un organismo descentralizado denominado Procuraduría de la Defensa del

⁸⁹ Romero Flor, Luis María. "Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en el marco de la experiencia del derecho comparado." (2014) p.112-113 recuperado de <https://ruidera.uclm.es/xmlui/handle/10578/3723>

Contribuyente (Prodecon). Los Acuerdos Conclusivos se encuentran habilitados conforme al artículo 69-C del precitado instrumento legal, indicando que cuando los contribuyentes sean objeto de las facultades de comprobación y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones determinados por la Administración Tributaria, podrán solicitar la adopción de un Acuerdo Conclusivo.

Esta solicitud a contrario de la mayor parte de países que han adoptado la transacción tributaria, no es realizada ante la Administración Tributaria, sino ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, debiendo el contribuyente especificar los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no está de acuerdo. Con relación al procedimiento, en primer lugar, la procuraduría otorga un plazo de 20 días a la autoridad fiscal para que indique si está de acuerdo con el Acuerdo Conclusivo planteado por el contribuyente, en segundo lugar, una vez acusada la respuesta de la autoridad fiscal, se suscribe el Acuerdo Conclusivo dentro de los 20 días posteriores.

Respecto a los efectos de este instrumento, se destaca que a través de este acuerdo la Administración Tributaria debe condonar el 100% de las multas y recargos por incumplimiento y no puede impugnar nada de lo pactado. En adición, este instrumento no podrá ser objeto de ninguna impugnación o medio de defensa por el contribuyente, y solo surtirá efectos entre las partes, no generando antecedentes con relación a otros contribuyentes.

Como ha sido descrito, los Acuerdos Conclusivos en México más que configurarse como una transacción tributaria per se, reúne elementos de una mediación o conciliación, ya que se tramita ante la Prodecon, un órgano autónomo totalmente distinto a la Administración Tributaria. Asimismo, la Prodecon *“funge como autoridad conciliatoria y aun mas como observadora en que se lleve a cabo lo manifestado dentro del proceso del acuerdo conclusivo, pudiéndose efectuarse en forma negativa, es decir, una vez firmado el acuerdo la autoridad deberá sujetarse a los términos establecidos y establecer la postura y otorgarle las facilidades al contribuyente para*

*que extinga la obligación tributaria en los términos previamente ratificado dentro del acuerdo*⁹⁰.

Es importante indicar, que México constituye uno de los pocos países que han instaurado las transacciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente con la participación de un órgano defensor del contribuyente. Esta inclusión de la Prodecon aporta ventajas tales como facilitación de la comunicación entre el fisco y el contribuyente, y mayor confianza en la utilización del instrumento de parte del contribuyente⁹¹.

3.8.6 La Transacción Judicial en Venezuela.

En el ordenamiento jurídico venezolano se establece la transacción judicial entre el contribuyente y la Administración Tributaria en los artículos 305 y siguientes del Código Tributario venezolano. A diferencia de los demás países analizados, en Venezuela la transacción tributaria se encuentra única y exclusivamente limitada a los tributos que hayan entrado al ámbito jurisdiccional. El artículo 305 del precitado texto legal indica que *“Las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción celebrada de conformidad a las disposiciones de este capítulo. La Transacción deberá ser homologada por el juez competente a los fines de su ejecución”*

Esta transacción tiene la misma fuerza legal de una sentencia que haya adquirido la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada, y solo es admisible en cuanto a los hechos y no a la norma aplicable. De esta manera el ordenamiento jurídico de Venezuela limita la discrecionalidad de la Administración Tributaria y el contribuyente circunscribiéndolo solamente a los hechos, y posteriormente lo somete a al juez competente para que se cumpla esta condición. Esta transacción deberá ser motivada por la parte recurrente al tribunal competente, quien será el encargado de ordenar la

⁹⁰ García Barrera, Myrna Elia, and Daniel Alberto Garza de la Vega, op cit (2015) p.729

⁹¹ De Guevara, Diana Bernal Ladrón, Israel Santos Flores, y Pastora Melgar Manzanilla. "Acuerdos Conclusivos: Primer Medio Alternativo De Solución De Controversias En Materia Tributaria (2015) p. 19-20; recuperado de <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/acuerdosconclusivosprimermedioalternativodesoluciondecontroversias.pdf>

suspensión por 90 días de la causa en el tribunal, con la finalidad de que la Administración Tributaria y el contribuyente se pongan de acuerdo en los términos de la transacción.

Asimismo, el procedimiento establecido por Venezuela comprende la emisión de una opinión no vinculante de la Procuraduría General de la República que deberá ser realizada dentro de los treinta días posteriores a la recepción al recibo del expediente, quien, a falta de respuesta en el período señalado, se considerará como aceptación implícita. Si la Administración Tributaria considera pertinente la propuesta de la transacción, procederá a la redacción del acuerdo y dentro de los cinco días posteriores a la recepción de la opinión de la Procuraduría General de la República lo comunicará al contribuyente. En caso de no ser aceptado por el contribuyente, el Tribunal ordenará la continuación del procedimiento jurisdiccional, en caso de ser aceptado, se procederá a la homologación.

Finalmente, se evidencia como el ordenamiento jurídico venezolano instaura esta figura, sin embargo, lo somete a muchas formalidades y lo condiciona únicamente a los procesos jurisdiccionales, dejando a un lado los recursos en sede administrativa. Si bien es cierto que constituye un gran avance la instauración de esta figura jurídica como solución alternativa de los conflictos tributos, no menos cierto es que se encuentra muy formalizada y pudiera generar cúmulo innecesarios en sede administrativa y judicial.

Conclusión

La presente investigación presenta como objetivo general determinar si la implementación de la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria en el país no violenta los principios constitucionales del Régimen Tributario dominicano. Para poder dar respuesta a este objetivo general se establecieron como objetivos específicos, analizar el nacimiento y extinción de la obligación tributaria, describir los principios constitucionales que constituyen el Régimen Tributario dominicano, valorar la implementación de la transacción y su incidencia en los principios constitucionales, mostrar de qué manera se puede evitar la discrecionalidad en este instrumento, y valorar los países que han implementado la transacción tributaria en sus legislaciones, así como la posición del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el Modelo de Código Tributario para América Latina y el Caribe.

La Transacción Tributaria es el acuerdo de voluntades o contrato mediante el cual ambas partes de la relación jurídica tributaria evitan un conflicto tributario respecto al cobro de un tributo mediante concesiones recíprocas, o en su defecto, si ya se encuentra iniciado un procedimiento en sede administrativa o judicial, se llega un acuerdo sobre el pago del tributo, lo cual produce una extinción de la obligación tributaria y la conclusión del proceso administrativo o judicial. Esta figura jurídica proveniente del Derecho Civil. no se encuentra contemplado como un modo de extinción de las obligaciones tributarias en el Código Tributario dominicano.

Para su implementación en el Derecho Tributario dominicano, deben observarse los principios del Régimen Tributario contenido en el artículo 243 de la Constitución dominicana, desde donde se desprenden los principios de legalidad, igualdad, justicia y equidad tributaria. También debe observarse el principio de indisponibilidad del crédito tributario, el cual establece que la Administración Tributaria, como acreedora del tributo, no dispone del crédito al margen de lo establecido en la Ley, de modo que el derecho al crédito tributario no puede ser objeto de renuncia o alteración de su contenido

Con la finalidad de garantizar el respeto del principio de legalidad, debe habilitarse previamente la transacción como un modo de extinción de las obligaciones tributarias en el Código Tributario dominicano. Con relación al principio de indisponibilidad del crédito tributario. Para no violentar el principio de indisponibilidad, debe limitarse la transacción solo a los hechos y determinación de la base imponible. Asimismo, para no violentar los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria se necesita limitar la discrecionalidad de la Administración Tributaria para la utilización de esta figura, contemplando los casos excepcionales en los que procede, incorporado en la misma ley que habilite su utilización.

Finalmente, los países donde se ha adoptado la transacción tributaria contienen una habilitación normativa con regulaciones expresas sobre cuando procede o no la transacción tributaria. En conclusión, la transacción como modo de extinción de las obligaciones tributarias en República Dominicana no puede ser utilizada por la Administración Tributaria hasta tanto se habilite mediante una ley formal. Una vez instaurado mediante una ley, esta figura no violentaría ninguno de los principios constitucionales en su implementación.

Recomendaciones

Partiendo de la conclusión expuesta en el presente trabajo de investigación, a los fines de implementar la transacción tributaria como un modo de extinción de las obligaciones tributarias y un mecanismo de descongestionar la inmensa cantidad de conflictos tributarias que se encuentran en sede judicial o administrativa, se propone modificar el Código Tributario dominicano para habilitar la utilización de esta figura y regular su implementación. Dentro de esta regulación debe enmarcarse como un modo de extinción de las obligaciones tributarias facultativo del contribuyente, sujeto a la discreción de la Administración Tributaria y a los requisitos establecidos por la ley.

En consonancia con lo anterior, se recomienda analizar las diferentes legislaciones tanto de América Latina como de Europa, donde se ha instaurado esta figura como un método alternativo de conflictos tributarios, a fin evitar que la misma sea utilizada de una manera subjetiva y discrecional por la Administración Tributaria. Para estos fines, en la normativa deben contemplarse aspectos como el procedimiento a ser utilizado por el contribuyente para solicitar la transacción tributaria tanto en sede administrativa como judicial, los requisitos objetivos que debe reunir el caso o expediente en cuestión para que la Administración Tributaria pueda utilizar la transacción, los efectos vinculantes que producen entre el sujeto activo y pasivo de la obligación, así como la inoponibilidad de lo pactado frente a terceros.

Finalmente, en el lapso que perdure la nula regulación de la transacción tributaria en el Código Tributario dominicano, se recomienda a la Administración Tributaria no realizar acuerdos transaccionales con los contribuyentes para determinar la obligación tributaria sobre hechos complejos, toda vez que el contribuyente pudiera impugnarlo por no ser admisibles legal ni constitucionalmente.

Bibliografía

Investigaciones/ Revistas Científicas y artículos de periodico.

- Alabern, Juan Enrique Varona. "Extrafiscalidad y justicia tributaria." Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García. Universidad del Rosario, 2010. recuperado de https://books.google.com.do/books?hl=es&lr=&id=XyuLyoBFA78C&oi=fnd&pg=PA181&dq=principio+de+justicia+tributaria&ots=gyold6Ahf0&sig=JRw78FELq3W0CorEp0l28PWUcBE&redir_esc=y#v=onepage&q=principio%20de%20justicia%20tributaria&f=false
- Andrés Aucejo, Eva. "Los instrumentos deflactivos del contencioso tributario en Italia. en especial" l'accertamento con adesione". Analisis cualitativo y cuantitativo." (2002) p. 24 recuperado de <http://diposit.ub.edu/dspace/handle/2445/17884>
- Andrés Aucejo, Eva. "Sistemas De Resolución Alternativa De Conflictos (ADR) En Derecho Tributario Español Y Comparado. Propuestas Para Latinoamérica Y España (Alternative Dispute Resolution (ADR) in Spanish and Comparative Tax Law. Proposal for Latin America and Spain)." Revista Derecho del Estado 37 (2016).
- Aráoz, Lucas A. García, and Carol Martinoli. "Métodos de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria." (2018)
- Arias, Luis Albán. "Principios constitucionales tributarios." (1993). p.41-42 recuperado de https://escuelajudicialpj.poderjudicial.go.cr/Archivos/documentos/revs_juds/revista_102/pdf/08_principios.pdf

- Cuevas, Guadalupe Lorena Isidoro. "La exención tributaria." *Alegatos* 28.87 (2017): 424-425;recuperado de:
<http://revistastmp.azc.uam.mx/alegatos/index.php/ra/article/view/214>
- De Guevara, Diana Bernal Ladrón, Israel Santos Flores, y Pastora Melgar Manzanilla. "Acuerdos Conclusivos: Primer Medio Alternativo De Solución De Controversias En Materia Tributaria (2015) p. 19-20; recuperado de <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/acuerdosconclusivosprimermedioalternativodesoluciondecontroversias.pdf>
- Etman, Gustavo EL. "La transacción en materia tributaria., *Escritos Contables* 44 (2003): 121-156
- García Barrera, Myrna Elia, and Daniel Alberto Garza de la Vega. "Resolución de conflictos tributarios: Una visión entre México e Italia." *Constitucionalismo. Revista Internacional de Ciencia Políticas, Derecho Constitucional y Filosofía del Derecho*. 1.4/5 (2015): 697-756 p. 732 recuperado de http://eprints.uanl.mx/19924/1/POLITICASYCONSTITUCIONALISMO_MEGB_DAGV_2015%20%28697-756%29.pdf
- García, Lucas (2009) *Mecanismos alternativos de resolución de controversias en materia fiscal: La opinión de referentes clave acerca de su introducción en el sistema tributario argentino, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP), Argentina.*
- González-Cuéllar Serrano, María Luisa. "Las actas de conformidad y las actas con acuerdo en la nueva Ley general tributaria." (2007).
- Guadarrama Martínez, Rabindranath. "Los medios alternativos de solución de diferendos en materia fiscal." (2015) p. 130-131 recuperado de <https://repositorio.lasalle.mx/handle/lasalle/631>

- Hernández Guijarro, Fernando. "La justicia tributaria en el ordenamiento plural." *Iuris Tantum Revista Boliviana de Derecho* 21 (2016); Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/851/85152301004.pdf>
- Jaramillo, José Vicente Troya. "Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional." *Foro, Revista de Derecho* 3 (2004): 5-43.
- Juano, Manuel de. "La obligación tributaria." (1957) recuperado de https://bibliotecavirtual.unl.edu.ar/bitstream/handle/11185/3826/RU036_07_A005.pdf
- Lagos, Felipe Andrés Peñafiel. "Los Medios alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario." *Debates Jurídicos y Sociales* 5 (2014): 49-64.
- Linares-Prado, Daniel-Martín. "La transacción y el arbitraje en materia tributaria." (2006).
- Llanos, Gonzalo Villanueva. "La transacción como medio de extinción de la obligación tributaria." *Análisis Tributario* 373 (2019): 4.
- Parodi, Felipe Osterling. "¿ Cómo opera la compensación en el Derecho Civil Comparado?." *THEMIS Revista de Derecho* (1967): recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/download/12653/13208>
- Ramírez, Lilia. "La obligación tributaria." (2009). recuperado de <https://www.academia.edu/download/33946224/TRIBUTUM-XXII.pdf#page=9>
- Rocha Brandão, Luiz Mathias. "La transacción tributaria en el escenario de los ordenamientos jurídicos español y brasileño: viabilidad constitucional y reflejos en la conflictividad." (2020).
- Rodrigo Ugalde Prieto, " *El Arbitraje en materia tributaria* " Universidad Diego Portales, 2009 p. 55 recuperado de [68](https://anuarioderechotributario.udp.cl/cms/wp-content/uploads/2021/06/Anuario-

</div>
<div data-bbox=)

2009-Art.-3-El-Arbitraje-en-Materia-Tributaria.-Por-Rodrigo-HugaldoPag.-49-57.pdf

Rodríguez, Víctor (2019) *Administración tributaria y la vigencia del estado derecho*, Periódico Virtual Acento. Disponible en <https://acento.com.do/2019/opinion/8681754-administracion-tributaria-y-la-vigencia-del-estado-derecho/>

- Romero Flor, Luis María. "Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en el marco de la experiencia del derecho comparado." (2014) p.112-113 recuperado de <https://ruidera.uclm.es/xmlui/handle/10578/3723>

Libros/ Doctrinas

- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Diplomado en Tributación Modulo II. Derecho Tributario. (2017). Lección 3. Derecho Constitucional Tributario.
- Edgar, Barnichta Geara "Jurisprudencia Constitucional Dominicana" (2014)
- Faya Viesca, Jacinto. "Finanzas Públicas". Editorial Porrúa, Ciudad de México. (2014)
- Garza, Sergio Francisco de la. "La determinación de la obligación tributaria." (2015)
- Geara, Barnichta. "Derecho tributario: Sustantivo y Administrativo." (2011)
- González-Cuéllar Serrano, María Luisa. "Las actas de conformidad y las actas con acuerdo en la nueva Ley general tributaria (2007)
- Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2010). Metodología de la investigación (Vol. 3). México: McGraw-Hill

- Jarach, Dino. "Finanzas públicas y derecho tributario." (2004)
- Jiménez, G. Antonio. "Curso de derecho tributario." México, Taxx Editores (2014)
- Patón García, Gemma. La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional español. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2012
- Ross Bravo, Jaime. "Derecho tributario sustantivo." *Centro de Capacitación en Política Gestión Fiscal (CAPGEFI)* (2009)

Leyes/ Jurisprudencias

- Ley No. 11-92 de fecha 16 de mayo de 1992 que instituye el Código Tributario dominicano
- Sentencia TC/0034/12 de fecha 15 de Agosto del 2012
- Sentencia de la Primera Sala del TCT No. 013-2009, de fecha 05 de febrero del 2009.
- Sentencia de la Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario (TCT) No. 040-2006, de fecha 14 de junio de 2006.
- Sentencia de la Primera Sala del Tribunal Contencioso Tributario (TCT) No. 013-2009, de fecha 05 de febrero del 2009.
- Sentencia del Tribunal Contencioso Tributario No. 026-2003, de fecha 08 de mayo de 2003.
- Sentencia de la Suprema Corte de Justicia sobre Acción Inconstitucional No.4, de fecha 10 de noviembre 2004. Boletín Judicial 1128, pág. 15.

- Sentencia de la SCJ Sobre Accion en Inconstitucionalidad No. 4, de fecha 10 de noviembre del 2004, B.J. 1128, p. 15)
- Sentencia de la SCJ sobre Acción en Inconstitucionalidad No. 1, de fecha 1 de octubre del 2003, B.J. 1115, Vol. 1, p.3
- Sentencia TC/0034/12 de fecha 15 de Agosto de 2012
- Sentencia del TCT, de fecha 12 de noviembre del 2002. Boletín del TCT No.19, pág. 181.
- Sentencia de la Suprema Corte de Justicia, de fecha 05 de octubre de 1960, Boletín Judicial No.603. Pág. 2007
- Sentencia No.55 de la Suprema Corte De Justicia, de fecha septiembre 05 de 2012. Pág. 07.
- Sentencia de la SCJ no. 36, de fecha 30 de noviembre de 2005. B.J. 1140, Vol. III, p. 1835