



INSTITUTO GLOBAL DE ALTOS ESTUDIOS EN CIENCIAS SOCIALES (IGLOBAL)
UNIVERSIDAD DE SALAMANCA (USAL)

La ausencia de Parámetros Normativos acordes a los Principios Constitucionales
del Régimen Tributario en el Procedimiento de Determinación de Oficio realizado
por la Administración Tributaria en la República Dominicana

Tesis para optar por el título de
MÁSTER EN DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

Proponente

Robert C. Placencia Álvarez

Asesor

Lic. Olivo Rodríguez Huertas

20 de marzo de 2014
Santo Domingo, República Dominicana

INDICE GENERAL

TEMA: LA AUSENCIA DE PARÁMETROS NORMATIVOS ACORDES A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO REALIZADO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

- **JUSTIFICACIÓN**
- **DELIMITACIÓN DEL TEMA**
 - 1. Temporal
 - 2. Espacial
 - 3. Sustantiva
- **PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**
- **INTERROGANTES CLAVES**
- **MARCO TEÓRICO**
 - 1. Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema
 - 2. Desarrollos teóricos atinentes al tema
 - 3. Definición de términos básicos
- **HIPÓTESIS**
- **OBJETIVOS**
 - 1. Objetivo general
 - 2. Objetivos específicos
- **METODOLOGÍA**
 - 1. Tipo de investigación
 - 2. Métodos

LA AUSENCIA DE PARÁMETROS NORMATIVOS ACORDES A LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO REALIZADO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

El tributo constituye uno de los recursos más importantes con los que cuenta el Estado Dominicano para cumplir con sus fines, tales como: prestaciones de servicios, programas de asistencia social, entre otros; a cambio, los ciudadanos o contribuyentes debemos pagar nuestras prestaciones o tributos como sacrificio de vivir en sociedad. En la relación del Estado y los ciudadanos, la Constitución es el instrumento eficaz para la protección de estos últimos frente al ejercicio del poder; dicha norma ha trazado una serie de directrices para la creación del tributo, en ese orden, el artículo 243 prescribe que el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.

Al quedar consagrado el principio constitucional de legalidad tributaria, se busca garantizar que en materia de tributos para su creación se requiere la intervención de la ley como instrumento de expresión de la voluntad del pueblo a través de sus delegados que conforman el poder legislativo, concepción que proviene desde el surgimiento de las primeras ideas en las que se sustentó la Revolución Francesa de 1789. En ese mismo entramado, la Constitución al trazar los deberes fundamentales de las personas frente al Estado consagra como uno de ellos, el deber de tributar de acuerdo con la ley y conforme a su capacidad contributiva para financiar los gastos e inversiones públicas, de acuerdo al artículo 75, ordinal 6; mientras que el artículo 93, numeral 1, literal a), dispone que es atribución exclusiva del Congreso de la Nación, el establecimiento de los impuestos, tributos o contribuciones generales, determinando el modo de recaudación y de inversión.

Lo antes indicado implica que el tributo debe ser creado por ley siendo esta una labor indelegable del poder legislativo; por su parte, el ciudadano solo estará obligado a cumplir con las cargas tributarias establecidas en la ley. En sentido práctico, como los impuestos y demás tributos tienen su base en la ley, fue creado el código tributario como instrumento jurídico regulador de los derechos y las obligaciones entre el Estado en su condición de sujeto acreedor y recaudador de los mismos y las personas responsables de su pago; sin embargo, pese al mandato constitucional y la reserva de ley que se desprende de dicho mandato, el código tributario dominicano no contempla disposición alguna para la base de determinación del monto de la obligación tributaria, sino que a través de sus artículos 34 y 35 dispone una habilitación a favor de la Administración Tributaria para que esta por vía reglamentaria establezca las bases imponibles del tributo por vía presunta o estimada, creándose a esos fines la norma general infra legal núm. 2-2010 dictada por la Dirección General de Impuestos Internos en fecha 15 de marzo de 2010; visto de esta manera, resulta que el legislador inobservó la Constitución al delegar una de sus atribuciones en otro poder del Estado, quebrantando a la vez el principio de reserva de ley, y por otro lado, la norma general núm. 2-2010 creada por la administración en virtud de la habilitación otorgada por vía de delegación en el código, contraría los principios constitucionales del régimen tributario, constituyendo dicha habilitación un instrumento de poderes exorbitantes discrecionales que incentivan una serie de arbitrariedades que en la mayoría de los casos violentan los derechos fundamentales de los contribuyentes, lo que desdice de nuestra cláusula constitucional de Estado de Derecho, consagrada en los artículos 7 y 8 de este cuerpo sustantivo.

DELIMITACIÓN DEL TEMA

1. **Territorial.-** El tema en cuestión se desarrolla en base al ordenamiento jurídico de la República Dominicana donde se establecen los principios constitucionales del régimen tributario, como son la legalidad, razonabilidad, igualdad, justicia y la equidad, para proteger los derechos de los contribuyentes; pero, a la vez el código tributario en sus artículos 34 y 35, así como la norma general núm. 2-2010 de carácter reglamentario, facultan a la Administración Tributaria a determinar de oficio la obligación tributaria de los contribuyentes, permitiéndole a este órgano crear una serie de métodos para cuantificar dicha obligación, lo que colide con una serie de principios constitucionales.
2. **Temporal.-** El tema será abordado de cara a la reforma constitucional proclamada el 26 de enero de 2010, en específico el artículo 243 que instituye los principios constitucionales del régimen tributario, así como la norma general núm. 2-2010, que por vía reglamentaria elaboró la Administración Tributaria para interpretar el artículo 66 del código tributario, para la implementación del procedimiento de determinación de oficio del impuesto, dotando a dicha administración de facultades exorbitantes discrecionales al permitirle que bajo su propia iniciativa y regla, determine el monto de la obligación tributaria de los contribuyentes.
3. **Normativa aplicable.-** Constitución de la República Dominicana en sus artículos 6, 7, 8, 69, 75, 93, 138, 139 y 243, entre otros; Ley 11-92 que instituye el Código Tributario, del 16 de mayo de 1992, artículos 32, 34, 35, 44, 45, 50, 64 y 66, entre otros; norma general núm. 2-2010 de fecha 15 de marzo de 2010 de carácter reglamentario, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos para regular el procedimiento de determinación de oficio.

PROBLEMÁTICA

El legislador dominicano al crear el código tributario de fecha 16 de mayo de 1992, obvió establecer de forma adecuada las bases de determinación del impuesto o tributo, delegando a través del mismo código a favor de la Administración Tributaria, una de sus atribuciones constitucionales indelegables, como lo es el establecimiento de los impuestos, tal como lo exige el artículo 93 de la Constitución; con ello, de paso se desarticula uno de los principios rectores del régimen tributario y del accionar de la Administración Tributaria, como lo es el principio de legalidad.

En el estado actual del régimen tributario, si tomamos como base la Constitución como norma superior del Estado, que es la que articula la creación del impuesto y la determinación para su recaudación en base a la ley; y la indelegabilidad de las atribuciones de los poderes del Estado, así como los principios rectores del régimen tributario, nos lleva a advertir que la determinación del impuesto por vía reglamentaria conforme a como lo establece actualmente, la norma general núm. 2-2010, transgrede los principios constitucionales del régimen tributario, lo que constituye hoy día una patente de corso para las arbitrariedades, en donde se atenta contra el patrimonio de los contribuyentes por el hecho de otorgarle unos poderes supremos a la administración, quien con su afán de recaudar, eventualmente viola el principio de capacidad contributiva, toda vez de que en adición a sus potestades públicas otorgadas por la ley, también se le ha permitido en su condición de acreedora del tributo y parte interesada, crear las reglas ajustadas a su conveniencia para la investigación y determinación del tributo; lo que no es asimilable en nuestro Estado Constitucional de Derecho, donde prima la sujeción de todos a la ley como la garantía más eficaz para la proscripción de la arbitrariedad.

En el presente trabajo se pretende, luego de destacar las violaciones a los principios constitucionales apuntalados, plantear como solución, que el legislador dominicano reasuma su rol estableciendo las bases de determinación del impuesto por vía legislativa, así como crear un mecanismo para que la determinación realizada por la administración en caso de discrepar con la declaración impositiva del ciudadano contribuyente, se haga en sede judicial.

INTERROGANTES CLAVES

1. Cuál es el verdadero significado de la reserva de ley en materia de tributos? Se ha cumplido con este principio al delegar el legislador por vía legislativa a favor de la administración la determinación del tributo?
2. Como ha enfocado la doctrina la delegación legislativa? Esta limitada en materia de establecimiento de tributos?
3. Que significado tienen los principios constitucionales del régimen tributario?
4. Se puede considerar que al Poder Legislativo delegar una de sus atribuciones exclusivas a favor de otro poder del Estado violenta el principio constitucional de separación de poderes?
5. La determinación de oficio al tener su sustento en una norma creada por la Administración Tributaria, en la que esta a su vez instruye y sanciona en materia tributaria, debe ser considerada con presunción de legalidad? No tiene relevancia la presunción de inocencia del contribuyente?

MARCO TEÓRICO

1. Breves referencias a estudios anteriores sobre el tema

- Spisso R., R.: Derecho Constitucional Tributario, Argentina, Abeledo Perrot, (2011).
- Barnichta Geara, E. Derecho Tributario, Tomo I. República Dominicana: Editora Centenario. (2011).
- Soler, Osvaldo H.: Abuso del Estado en el ejercicio de la Potestad Tributaria, Argentina, La Ley, (2003).
- Asorey Ruben O: Protección Constitucional de los Contribuyentes, Barcelona, Marcial Pons, (2000).
- Valdés Costa, Ramón: Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, De Palma, Segunda Edición, (2004).
- Maurer, Hartmut: Derecho Administrativo, parte general, Madrid, Marcial Pons, (2009).

2. Desarrollos Teóricos atinentes al tema

A.- Para una adecuada comprensión del principio de legalidad como mecanismo para que los actos de la administración se encuentren basados o reglados en la ley, la doctrina sistemáticamente ha desarrollado su importancia para el Estado de Derecho; cabe traer a colación los siguientes autores:

- García de Enterría, Eduardo, Curso de Derecho Administrativo, Navarra, Editora Aranzadi, 2008.
- Fernandez, Tomás Ramón, Discrecionalidad, arbitrariedad y control jurisdiccional, Lima, Editorial Palestra, 2006.
- García de Enterría, Eduardo, Democracia, Ley e Inmunidades del Poder, Lima, Editorial Palestra, 2004.

B.- La concepción de la reserva de ley como límite constitucional para el ámbito de la actuación de la Administración en la preservación del principio de separación de poderes, tomaremos en consideración las siguientes obras:

- Spisso Rodolfo, Derecho Constitucional Tributario, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2011.
- Valdés Costa Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2004.
- Soler, Osvaldo H., Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria, Buenos Aires, La Ley, 2003.
- Asorey A., Rubén, Protección Constitucional de los Contribuyentes, Barcelona, Marcial Pons, 2000.
- Santa Maria Pastor, Juan Alfonso, Principios de Derecho Tributario General I, Madrid, Ed. Ilustel, 2009.
- Gordillo, Agustín, Tratado de Derecho Administrativo, Tomo I, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2003.

C.- En línea de pensamiento orientada en que la otorgación de amplias potestades a la administración, conlleva un riesgo permanente de arbitrariedades en contra del contribuyente, lo que eventualmente afecta sus derechos fundamentales, tenemos los siguientes autores:

- Asorey A., Rubén, Protección Constitucional de los contribuyentes, Barcelona, Marcial Pons, 2000.
- García de Enterría, Eduardo, Democracia, Jueces y Control de la Administración, Madrid, Thomson Civitas, 2009.

3.- Definición de Términos Básicos

- **Tributo:** Prestación exigida por el Estado en virtud de su potestad tributaria con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.
- **Hecho Imponible:** Supuesto de naturaleza jurídica o económica establecido por la ley para tipificar el tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.
- **Obligación tributaria:** vínculo jurídico entre el sujeto activo y el sujeto pasivo que surge cuando este último realiza un hecho gravado por la ley tributaria.
- **Sujeto pasivo de la obligación tributaria:** Es quien en virtud de la ley debe cumplirla en calidad de contribuyente o de responsable.
- **Administración Tributaria:** conjunto de órganos dependientes del Poder Ejecutivo que tienen a su cargo la aplicación del código y demás leyes tributarias.
- **Determinación de la obligación tributaria:** 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.
- **Determinación de oficio de la obligación tributaria:** Acto administrativo mediante el cual la administración procede a determinar el impuesto a pagar, en ausencia de una declaración jurada voluntaria o en los casos en que la misma resulte dudosa por haber sido presentada con las fallas generales establecidas en la ley. La Determinación de Oficio es equivalente a la Estimación de Oficio.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

- **General:**

Analizar de cara a los principios constitucionales del régimen tributario, del principio de reserva de ley y de separación de poderes, la norma general núm.2-2010 de fecha 15 de marzo de 2010, dictada por la Administración Tributaria (Dirección General de Impuestos Internos) para el procedimiento de determinación de oficio para la base del tributo.

- **Específicos:**

- 1.- Demostrar que la delegación legislativa prevista en la Ley núm. 11-92 (Código Tributario) a favor de la Administración Tributaria, violenta una serie de principios constitucionales, entre ellos, el de reserva de ley.
- 2.- Demostrar que la norma núm. 2-2010 puede ser invalidada por violentar la Constitución.
- 3.- Establecer las razones que imponen que la determinación de las bases del impuesto sea regulada en la ley.
- 4.- Proponer que la determinación del tributo por parte de la Administración Tributaria cuando contraría la declaración presentada por el contribuyente debe ser por vía judicial.

HIPÓTESIS

La norma general núm. 2-2010 dictada por la Administración Tributaria en fecha 15 de marzo de 2010 que establece el mecanismo para fijar las bases de determinación del tributo al estar sustentada en una delegación legislativa contraría al principio de reserva de ley, violenta los principios constitucionales del régimen tributario.

METODOLOGÍA

Para el desarrollo de la presente investigación se tomará en consideración el método documental, ya que la misma descansará básicamente en textos legales y doctrinales que constituyen la base para el estudio de la problemática planteada.

En base a lo anterior, las técnicas que serán tomadas en consideración serán las siguientes:

- **Observación:** A través del uso de la observación se pudo determinar que la norma general núm. 2-2010 proviene de una delegación legislativa, pero que a través de la misma se establecen reglas que inciden en la cuantía de la obligación tributaria, que es un vínculo jurídico de ley.
- **Deducción:** Haciendo uso del método deductivo, es decir partiendo de los conceptos generales de la tributación y de los principios constitucionales del régimen tributario, se podrá realizar una precisión del procedimiento de determinación de oficio creado por la norma general núm. 2-2010, donde fija de forma infralegal la cuantía de la obligación tributaria, con lo que se podrá demostrar que el mismo puede ser invalidado por ser contrario a la reserva de ley y a los principios constitucionales del régimen tributario.

INTRODUCCIÓN

El tributo es una prestación en dinero que es reclamada por el Estado en virtud de su potestad tributaria, por lo cual todas las personas están alcanzadas por la obligación de tributar para el sostenimiento de las cargas públicas. Para estos fines, le corresponde al ordenamiento jurídico delinear los términos, condiciones y limitantes en que las partes integrantes de la relación jurídica tributaria, esto es, el Estado y los particulares, cumplirán con su rol en el ejercicio de la tributación.

En ese sentido, la Constitución dominicana del año 2010 ha instituido una serie de principios que regulan el régimen tributario, los que constituyen normas de optimización para el cumplimiento de los tributos y la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos frente a la autoridad tributaria. Estos principios están principalmente consagrados en el artículo 243 de la Constitución que dispone que el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.

Por su parte, el artículo 93, numeral 1, literal a) de la Constitución, dispone como una atribución general del Congreso Nacional la de establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión. De esta disposición, combinada con los principios ya citados del artículo 243, surge el principio de legalidad o de reserva de ley aplicado a la materia tributaria, según el cual el tributo con sus elementos esenciales, dentro de los cuales se encuentra la base imponible, sólo puede ser creado por ley.

Para darle forma jurídica a este principio de legalidad, el congreso nacional instituye el código tributario en el año 1992, creado por la ley núm. 11-92 del 15 de mayo de dicho año. En este código según lo prescribe su artículo 1 se establecen las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y a las relaciones jurídicas emergentes de ellos. Dentro de estas disposiciones se encuentran la que le confiere a la Administración la facultad de determinar la obligación tributaria, entendiéndose por esta, la potestad que tiene la administración para

constatar la existencia de la obligación y fijar el quantum de la misma, facultad que no es ejercida exclusivamente por la Administración, ya que el propio código le otorga también al contribuyente, la facultad de presentar declaraciones tributarias para auto-determinarse su obligación. Además, también se le otorga a la Administración el poder de dictar normas generales para la administración y aplicación de los tributos.

Sin embargo, al instituir el poder de determinación a la Administración y específicamente en la potestad denominada determinación de oficio, el Código Tributario no estableció el procedimiento ni los parámetros o métodos para aplicar esta determinación, lo que obviamente es materia de ley en virtud del indicado principio de reserva de ley; sino que el código, en un franco desconocimiento de este principio y del de separación de poderes, delegó en la Administración la facultad de dictar normas generales para fijar promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de fundamento para estimar de oficio la base imponible, olvidando al parecer que esta regulación solo puede ser fijada por ley.

La administración tributaria en el ejercicio de esta extraña delegación que le ha sido concedida por el código tributario, ha dictado en el año 2010, la norma general núm. 2-2010 que establece el mecanismo para fijar las bases de determinación del tributo, estableciendo métodos y parámetros de determinación que no han sido instituidos por la ley, no obstante a que el tributo y sus elementos esenciales, dentro de los que se encuentra la base de determinación o base imponible solo puede ser creado por la ley.

Por lo que en el presente trabajo se demostrará que el legislador tributario al delegar este poder de determinación de la base imponible del tributo en la administración tributaria, contrarió el principio de reserva de ley y de la separación de los poderes, entre otros, en detrimento de los derechos fundamentales de los contribuyentes, lo que invalida las disposiciones de la norma general 2-2010, por lo que se debe reconstruir el marco normativo que regula el procedimiento de determinación de oficio de cara a los principios orientadores de la Constitución con respecto al régimen tributario, insertando estas normas dentro del código tributario y corrigiendo otros aspectos normativos del mismo que inciden en el procedimiento de determinación de oficio, a fin de abolir el desequilibrio creado por el legislador tributario en perjuicio de los contribuyentes.

INDICE TEMÁTICO

CAPÍTULO 1. GENERALIDADES SOBRE EL TRIBUTO

- 1.1 Precedentes históricos
- 1.2 Noción de tributo y elementos esenciales del tributo
- 1.3 Regulación en el ordenamiento positivo dominicano
- 1.4 Mecanismos para determinar las bases imponibles del tributo
 - 1.4.1 Por iniciativa del contribuyente
 - 1.4.2 Cuando es establecido por la Administración Tributaria

CAPÍTULO 2. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE VINCULAN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO

- 2.1 El principio de legalidad
- 2.2 El principio de razonabilidad y equidad
- 2.3 El principio de igualdad
- 2.4 El principio de justicia
- 2.5 El principio de capacidad contributiva
- 2.6 El principio de no confiscatoriedad
- 2.7 Otros principios constitucionales vinculados a la materia tributaria

CAPÍTULO 3. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO A LA LUZ DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DE LA NORMA GENERAL NÚM. 2-2010 DICTADA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

- 3.1 Concepto de determinación de oficio
- 3.2 Casos en que se aplica la determinación de oficio
- 3.3 Tipos de determinación de oficio

3.3.1 Sobre base cierta

3.3.2 Sobre base mixta

3.3.3 Sobre base presunta

3.4 Reglas que se aplican para la determinación de oficio

CAPÍTULO 4. VICIOS QUE INVALIDAN LA NORMA GENERAL NÚM. 2-2010 EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO

4.1. Desbordamiento de la Reserva de Ley o Principio de Legalidad al legislador delegar en la Administración Tributaria la potestad para establecer las bases del tributo.

4.2. Delegación legislativa amplia en violación a la Constitución.

- **CONCLUSION**
- **RECOMENDACIONES**
- **REVISION BIBLIOGRAFICA**

CAPITULO 1. GENERALIDADES SOBRE EL TRIBUTO

1.1 Precedentes históricos

La palabra impuesto viene del término en latín “Impositus”. El concepto hace referencia al tributo que se exige de acuerdo a la capacidad económica de los que están obligados a su pago. Los impuestos desde su origen fueron producto de la dominación; fueron creados con el propósito de generar ingresos para dar respuestas a las necesidades públicas de los Estados.

Los primeros indicios de los tributos aparecen en la Era Primitiva, cuando el hombre entregaba ofrendas y otros sacrificios a sus dioses a cambio de que estos les retribuyeran. Se considera que los impuestos aparecen gracias a la religión o a la guerra.

Los antecedentes históricos indican que la principal fuente fue la religiosa desde la remota era primitiva, cuando los paleolíticos hacían ofrendas con animales o sacrificios humanos a los dioses para calmar su ira y mostrar su agradecimiento.

Los faraones egipcios tenían recaudadores de impuestos que eran conocidos como los escribas, los cuales empezaron cobrando impuesto sobre el aceite de cocinar, luego nos vamos a Grecia donde se cobraba el famoso impuesto “eisfora” del que nadie estaba exento cuya utilidad era para financiar los gastos de guerra.

Se puede afirmar que los primeros impuestos fueron aquellos que el Estado obtuvo mediante el ejercicio de su poder o a través de costumbres que luego se convirtieron en leyes (Moscoso, Juan Carlos. Historia de los Impuestos. (Santiago, Chile) octubre 2010. Disponible en [www.http://el rincón tributario.blogspot.com](http://el_rincón_tributario.blogspot.com) (consultada: 05 de febrero 2014).

Desde el punto de vista de las fuentes escritas, uno de los antecedentes más remotos que se tienen del origen de los impuestos, se encuentra en la antigua cultura mesopotámica, a través del “Código de Hammurabi”. Este código, es sin lugar a dudas uno de las mayores maravillas

que nos ha legado la antigüedad, reconocido como uno de los primeros intentos legislativos de la humanidad que data del año 1692 A.C.

Otra de las civilizaciones importantes fue la Griega, Atenas encabezaba la liga de Estados y requería del pago de una cuota anual para la construcción de navíos y poder equipar a los soldados; Pericles que llevó a la antigua Grecia a la edad de oro, decidió el destino de los impuestos no solo para fines militares, sino también para la construcción de edificios públicos.

En cuanto al surgimiento del imperio romano el cual constituyo un inmenso bloque económico y comercial, con el fin de llevar riqueza y lujo a la ciudad capital, las ciudades y territorios conquistados estaban sujetos a un impuesto, cuyo pago era en dinero o con sus cosechas.

En la medida que las conquistas romanas fueron extendiéndose, los ingresos por impuestos siguieron creciendo, al igual que lo hacia la complejidad para recaudarlos. Por ejemplo, se medían los campos en masa, se numeraban los arboles y las vides y se registraban los animales de todo tipo. Hasta se llegaban a reunir en las plazas a los ciudadanos con sus hijos, siervos, que eran incitados a denunciar la verdadera cantidad de sus ingresos. Además se les sometía a torturas para que confesaran; si no se daba fe a las declaraciones de los censores se enviaban a otros para encontrar otros datos. Muestras de la carga tributaria a la que sometía el imperio romano en las tierras dominadas, queda resaltada en la Biblia, en los evangelios de Lucas Capítulo XIX versículos del 1-10, en el que relata la transformación del Jefe de los recaudadores, Zaqueo, al conocer a Jesús, quien al sentirse cambiado por el evangelio, prometió que a aquel que había con su poder defraudado en sus bienes, le compensaría con 4 veces su valor; lo que evidenciaba la actitud opresiva y confiscatoria, con la que la dominación del imperio se hacía sentir con su mayor peso “el tributo”.

Le edad media tampoco marcó cambio alguno respecto del pasado. Los señores feudales obligaban a sus súbditos (siervos y vasallos) a pagar desde el clásico diezmo, hasta el impuesto a la barba instituido por Pedro el Grande, pasando por los gravámenes de peaje, derecho de paso sobre puentes o ríos, a la impartición de justicia, a los títulos de nobleza, a toda clase de títulos u órdenes.

Las instituciones medievales en materia tributaria aunque comprendieron un milenio evolucionaron a través de los siglos mediante atenuaciones y endurecimientos de otras. Aún así ni en el renacimiento ni en la llamada edad moderna, se han logrado progresos significativos en la figura tributaria original. No puede desvirtuarse que a lo largo de toda la historia, ha prevalecido el sojuzgamiento masivo, la explotación desmedida, el centralismo desbordado y la rapacidad gubernativa. Ya antes de Jesucristo, Cicerón había presagiado la opresión tributaria al señalar: “La equidad-entendida como justicia-será destruida si ya no estamos seguros de poseer lo nuestro; porque como ya he dicho, el fundamento de toda asociación civil es la libre y tranquila posesión de la propiedad”;

1.2. Noción de tributo y elementos esenciales del tributo

El código tributario dominicano, contrario a como ocurre con otros códigos de la región latinoamericana, no contiene una noción de tributo, por lo que para definirlo nos remitimos al artículo 13 del modelo de Código Tributario para América Latina, que es un trabajo doctrinal patrocinado por el Programa de Tributación de la Organización de Estados Americanos y que ha servido de orientación para la codificación tributaria de los países miembros de esta organización. En este modelo se define el tributo de la forma siguiente: “Artículo 13. Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

De acuerdo al autor Ross, Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo. Colección Manuales de Finanzas Públicas, Instituto de Capacitación Tributaria*. (pág. 25). Santo Domingo: D. N., esta definición de tributo ha recibido justificadas críticas en lo que se refiere al objeto que de acuerdo a ella tiene el tributo, ya que entiende que dicho objeto no es necesariamente obtener recursos, puesto que se puede observar que son numerosos los casos de tributos prohibitivos establecidos para no se realice una determinada operación, actividad o consumo, lo que es frecuente en materia aduanera por lo que en estos casos no se pretende obtener recaudación de recursos públicos a través del tributo. Para afianzar esta crítica también establece dicho autor que cada vez resulta más frecuente utilizar el tributo como un instrumento de desarrollo económico y con fines extra fiscales y no recaudatorios. Concluye afirmando que sería más conveniente

reformular la definición de tributo de la manera siguiente: (“El objeto genérico de la obligación tributaria es la prestación de un tributo, entendiendo por tal la suma de dinero que el Estado exige, en el ejercicio de su potestad, en cumplimiento de sus fines”¹).

Pero, sin importar la definición que se adopte, se puede establecer que el tributo reúne las características siguientes:

- **Prestación en Dinero:** Ya que producto de la economía contemporánea caracterizada por la circulación monetaria, se exige un pago en dinero a título de tributo, aunque excepcionalmente se admiten los pagos en especie en algunas legislaciones tributarias, como ejemplo podemos citar la de México.
- **Prestación que se deriva del ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado:** Ya que solo este tiene la facultad de imponer tributos.
- **Fines Públicos:** Porque a través de los fondos recaudados, a través de los tributos, el Estado puede cumplir sus compromisos sociales y hacerle frente a los gastos públicos.
- **Prestación que depende directamente de la ley:** Ya que la ley es el elemento esencial del tributo y para que el Estado pueda ejercer su potestad tributaria.

De la última característica se desprende que el tributo y sus elementos deben estar sujetos al principio de reserva de ley, por lo que los elementos principales del tributo deben ser instituidos mediante una ley emanada del Poder Legislativo, ya que así lo exige el ordenamiento constitucional vigente. Estos elementos esenciales del tributo que solo pueden ser creados mediante ley, son los siguientes:

- 1) **Materia imponible:** Que constituye la actividad gravada, el objeto del tributo y que es formulada de forma general y abstracta por la ley tributaria;
- 2) **Base imponible,** que consiste en la cuantificación de la materia imponible y se toma como base para el cálculo de la obligación tributaria;
- 3) **Tasa o alícuota:** que es el factor o valor que se aplica sobre la base imponible para obtener el tributo a pagar y que se puede expresar de distinta

¹ Jaime Ross, ob. cit., pág. 26.

forma, como son: Las tasas específicas o fijas y las porcentuales, que pueden ser proporcionales y progresivas;

- 4) Sujetos: Que están representados por el activo, que exige el pago del tributo y el pasivo, que está obligado a dicho pago;
- 5) Hecho generador: Que es la realización concreta de la hipótesis planteada por la ley, por lo que constituye el acto o hecho que hace nacer la obligación tributaria.

La sujeción de estos elementos del tributo a la reserva de ley, garantiza la seguridad jurídica del contribuyente al impedirle a la Administración Tributaria aplicar su potestad discrecional para fijar estos elementos, puestos que todos deben ser establecidos mediante ley. Sin embargo, se debe establecer que en lo que se refiere al elemento de la determinación de la base imponible del tributo, esto es de la cuantificación de la obligación tributaria, la ley tributaria le ha dejado un amplio margen de obrar a la administración, que podría conducir a actuaciones arbitrarias que lesionan la capacidad contributiva de los ciudadanos. Como muestra de esto podemos señalar el amplio poder discrecional que nuestro código tributario le otorga a la Administración Tributaria para aplicar el procedimiento de determinación de oficio.

Para el reputado tratadista uruguayo Valdés Costa, Ramón (1996). *Curso de derecho tributario*. (pag.72). Buenos Aires: Editorial Depalma., las notas características de los tributos en la doctrina latinoamericana contemporánea inspirada en la labor del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), son cuatro:

- Fuente legal, que es la aplicación del principio de legalidad tributaria.
- Carácter personal del vínculo, ya que el tributo es una prestación de naturaleza obligacional que crea a través de la ley un vínculo o relación jurídica entre dos sujetos, como son el Estado y el contribuyente.
- Naturaleza pecuniaria, puesto que la prestación consiste en una suma de dinero, aunque excepcionalmente se admiten prestaciones en especie, como es el caso del artículo 2 del Código Fiscal de México que al definir el impuesto, como categoría tributaria, admite que es una prestación en dinero o en especie.

- Afectación del producto a fines estatales, ya que al ser el tributo un ingreso tributario necesario debe estar identificado con los fines públicos del Estado, aunque nada impide que el Estado destine ese producto a subvencionar algún ente no estatal que satisfaga fines públicos. Como ocurre por ejemplo en nuestro país con el subsidio a la energía eléctrica servida por las generadores privadas.

1.3 Regulación del tributo en el ordenamiento positivo dominicano

Como ya se ha dicho, el tributo y sus elementos esenciales, por mandato de la constitución dominicana deben estar contenidos en la ley. Por tal razón, le corresponde a la ley tributaria como fuente sustantiva de la obligación tributaria establecer las normas que regulen la relación jurídica tributaria y sus diversas formas o aspectos, cuyo objetivo final es la captación o prestación del tributo. En ese sentido, el ordenamiento positivo dominicano en materia de tributos descansa en primer orden en la Constitución, que regula los principios que sostienen y limitan la potestad tributaria del Estado, así como el deber de contribuir de los ciudadanos y que faculta al legislador para crear las normas materiales de la tributación.

En el caso de los tributos internos nacionales, la ley que establece las disposiciones generales aplicables a los mismos, es la Ley 11-92 del 16 de mayo de 1992, que instituye el código tributario y que de acuerdo a lo previsto por el artículo 1, contenido en el título I, en el mismo se establecen las disposiciones generales aplicables a todos los tributos internos nacionales y las relaciones jurídicas emergente de ellos. De esto se infiere que las normas jurídicas aplicables a los tributos aduaneros, que provienen del comercio exterior y a los arbitrios municipales, que es una tributación local, no están contenidas dentro del código tributario, sino que se regulan por sus propias leyes; por otro lado, la tributación interna nacional está comprendida por otras leyes tributarias, que aunque no forman parte del código, se regulan por el mismo en lo que tiene que ver con normas generales, procedimientos y sanciones tributarias, ya que así lo dispone el referido artículo 1.

Para identificar de forma general el contenido del código tributario se puede establecer que esta legislación surge en el año 1992, a través de la Ley 11-92 del 16 de mayo de 1992, como

resultado del proceso de nuevos códigos ocurrido en la década de los noventa, donde también surge el nuevo código de trabajo promulgado mediante la Ley 16-92; nuestro código tributario en sus inicios estaba comprendido por cuatro títulos; el primero regulaba las normas generales, procedimientos y sanciones tributarias; el segundo, el impuesto sobre la renta; el tercero, el Impuesto sobre las transferencias de bienes industrializados y servicios y el cuarto, el impuesto selectivo al consumo, que fue una creación del código en ese entonces. Posteriormente, en el año 2005, mediante la Ley 557-05 le fue añadido un quinto título al código, para introducir un nuevo impuesto, que es el impuesto sobre activos. Con el paso de los años, este código ha sido objeto de varias modificaciones como las introducidas en los años 2000, 2004, 2005, 2006, 2011 y la más reciente, instituida por la Ley 253-12, que introdujo importantes cambios en materia de impuesto sobre la renta el ITBIS².

De esto se desprende que para codificar el derecho tributario nuestro país siguió la técnica legislativa de instituir un código mixto, en el sentido de que recopiló en un mismo cuerpo legal, normas del derecho tributario general, como son las del título I, así como normas del derecho tributario especial, como son las de los títulos siguientes³.

En cuanto a los órganos encargados de aplicar las leyes tributarias, dicho código instituye el órgano denominado “Administración Tributaria”, que es un órgano público dependiente del poder ejecutivo y que según el artículo 30 del citado código tiene a su cargo, la administración de los tributos y la aplicación del código y demás normas tributarias⁴.

² Ramón Valdés Costa, en su obra “Curso de Derecho Tributario”, Pág. 254, hace un recuento del proceso de codificación en América Latina y al comentar sobre la creación del Código Tributario Dominicano establece que presenta una tendencia favorable a los intereses fiscales.

³ El autor chileno Jaime Ross en su obra “Derecho Tributario Sustantivo”, Incat, Material de apoyo, Santo Domingo D. N., 1989, Pág. 98, establece que en cuanto a las técnicas y a la extensión para la codificación del derecho tributario, existen varias alternativas y una de ellas es la de crear un código que contenga tanto los principios y normas del derecho tributario general como las específicas de cada uno de los tributos, por lo que bajo este método se estaría creando un código comprensivo de todo el sistema tributario. Podría afirmarse, que con ligeras variantes este es el sistema que ha sido adoptado por el legislador dominicano al instituir nuestro código tributario, pero el mismo está incompleto, ya que tal como se ha visto no contiene las normas específicas de cada uno de los tributos, sino únicamente de los principales tributos internos nacionales.

⁴ De acuerdo al artículo 30 del código tributario, la Administración Tributaria está conformada por la Dirección General de Impuestos Internos y la Dirección General de Aduanas, que son entidades públicas que recientemente han alcanzado su autonomía presupuestaria, funcional y organizativa, mediante las leyes números 226-06 y 227-06, la primera regula a Aduanas y la segunda a impuestos internos.

Para facilitar el cumplimiento de sus fines recaudatorios, el artículo 32 del Código Tributario ha investido a la Administración Tributaria de las siguientes facultades:

- Facultad normativa
- Facultad de inspección y fiscalización
- Facultad de determinación
- Facultad sancionatoria

De estas facultades tienen una singular importancia para el desarrollo de esta investigación, la facultad normativa y la facultad de determinación, ya que mediante la primera el código le instituye a la administración la potestad de dictar normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos, así como para interpretar administrativamente el código y demás normas tributarias y mediante la facultad de determinación, la Administración tiene el poder de fijar la base imponible del tributo, lo que de acuerdo a lo previsto por el artículo 66 puede ser determinado de oficio en aquellos casos en que no exista un cumplimiento oportuno por parte del contribuyente o cuando la Administración estime que la declaración presentada por el contribuyente haya sido presentada de forma incorrecta, incompleta o que no le merezca fe (Cfr. Código Tributario, artículo 66).

1.4 Mecanismos para determinar las bases imponibles del tributo

Como ya se ha dicho, la base imponible es uno de los elementos sustanciales de la obligación tributaria, ya que a través de este elemento se fija el quantum de la obligación, por lo que se puede establecer que la base imponible es el elemento cuantitativo del hecho generador, ya que a través de la misma se fija el monto que debe pagarse a título de tributo. Este elemento, al igual que los demás elementos sustanciales solo puede ser fijado por la ley y por tal razón y en virtud de la legalidad tributaria, los parámetros para determinar la cuantía de la tributación deben estar descritos por la ley⁵.

⁵ De acuerdo al artículo 64 del código tributario la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual se declara la ocurrencia del hecho generador y se define el monto de la obligación; o bien, se declara la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

Sin embargo, al observar nuestro código tributario se advierte que en el campo de la determinación de oficio, le otorga a la Administración Tributaria amplias facultades para estimar de oficio la base imponible de los tributos. Esto está contemplado por el artículo 35 del Código Tributario que establece que le corresponde a la Administración Tributaria dictar normas generales en especial sobre las siguientes materias: promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de fundamento para estimar de oficio la base imponible. Para materializar esta facultad la Dirección General de Impuestos Internos ha dictado la norma general núm. 2-2010 en la que instituye un procedimiento para determinar de oficio y fija administrativamente los métodos e índices de tributación que utiliza para practicar dicha determinación. Esta norma será objeto de estudio en uno de los capítulos de esta investigación con la finalidad de establecer hasta qué punto está autorizado el legislador tributario para delegar en la administración el ejercicio de fijar los índices o parámetros de tributación.

1.4.1 Por iniciativa del contribuyente

En este caso se puede hablar de autodeterminación que es cuando el propio sujeto pasivo presenta una declaración tributaria dentro de los plazos y formas contemplados por las leyes, a fin de establecer la cuantía del hecho generador y liquidar el monto del impuesto a pagar. Esta declaración se presenta bajo juramento del contribuyente declarante o de su representante y debe ser entregada en las oficinas de la Administración Fiscal correspondiente para proceder al pago del impuesto generado por la misma. Por lo que al presentar dicha declaración el contribuyente está procediendo por sí mismo y voluntariamente a determinar el monto de su obligación tributaria fuera de la presencia de la autoridad fiscal, aunque bajo la supervisión de esta.

En cuanto a este primer mecanismo existen discrepancias entre los autores de la doctrina tributaria, ya que muchos no reconocen que la obligación pueda ser determinada por el propio sujeto pasivo, sino que esta facultad es exclusiva de la administración. Para avalar esta opinión se ha establecido que esta autoliquidación no es definitiva, ya que de todas formas la administración se reserva el derecho que le confiere la normativa tributaria de fiscalizar y cuestionar estas declaraciones con la finalidad de constatar si las mismas han sido efectuadas de conformidad con la ley.

Sobre este aspecto y analizando nuestro código tributario podemos advertir que la normativa que presenta es ambigua y confusa, ya que si bien en el artículo 65 establece que la determinación de la obligación será practicada en forma exclusiva por la Administración Tributaria, con lo que parece que está reconociendo que esta facultad solo le está conferida a la Administración; al examinar el artículo siguiente, que es el 66, se puede establecer que la afirmación anterior no es concluyente, ya que en este último texto dicho código se refiere a cuáles son los casos específicos en que dicha determinación puede ser practicada por la Administración; con lo que implícitamente está reconociendo que solo en estos casos particulares es que esta facultad está a cargo de la Administración, de donde se infiere que en los demás casos dicha determinación puede ser practicada por el sujeto pasivo o contribuyente.

Para afianzar esta última afirmación de que el contribuyente puede auto-determinar su obligación se puede observar, que el literal f) del artículo 50 de dicho código, que se refiere al establecimiento de un conjunto de deberes u obligaciones formales que han sido puestos a cargo de los contribuyentes por esta legislación, consagra como uno de esos deberes el de presentar las declaraciones tributarias que correspondan para la determinación de los tributos, conjuntamente con los documentos e informes que exijan las normas respectivas y en la forma y condiciones que ellas indiquen y este deber está previsto a pena de sanción por esta legislación, tal como lo establece el artículo 257 al disponer que el incumplimiento de los deberes formales será sancionado con multa de cinco a treinta salarios mínimos, independiente de otras sanciones contempladas por el referido artículo.

La exigencia de esta declaración por parte del código tributario y el valor que le otorga el citado artículo 50, literal f) a la misma en el sentido de que le permite al contribuyente determinar su obligación tributaria, sin lugar a dudas revela que el contribuyente si tiene el derecho de determinar su obligación y que esta es concluyente puesto que una vez que presente la declaración tiene que pagar el monto del tributo que arroja la misma, independientemente de la prerrogativa que la ley le confiere a la Administración de fiscalizar la declaración presentada y exigir si ha lugar, las diferencias de impuestos detectadas a consecuencia de esta verificación. Reservándose el contribuyente el derecho de reclamar en contra del acto emitido por la administración al practicar estas fiscalizaciones, tal como lo establece el artículo 57 del código tributario.

1.4.2. Cuando es establecido por la Administración Tributaria

En este segundo mecanismo, la determinación de la obligación tributaria es practicada por la Administración, ya que la normativa tributaria le otorga la facultad de determinación, que ya ha sido definida anteriormente y que le permite a la administración constatar la ocurrencia del hecho generador y fijar el quantum de la obligación. Este mecanismo de determinación al ser a iniciativa de la Administración debe ser expresamente contemplado por la ley, la cual debe fijar los métodos y parámetros que pueden ser utilizados por los organismos tributarios para determinar dicha obligación.

En ese sentido y examinando el artículo 66 del código tributario que regula los casos en que se puede aplicar la determinación de oficio por la Administración Tributaria, se puede apreciar que la misma puede ser practicada tanto cuando exista declaración tributaria presentada por el contribuyente o responsable, así como cuando éste omita presentar dicha declaración. Lo que confirma lo que se dijo en la sección anterior, en el sentido de que aunque el contribuyente puede auto determinar su obligación por medio de la presentación de una declaración tributaria, de todas formas la administración conserva el derecho de revisar y de objetar la misma. A los fines de garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes, los resultados de esta determinación practicada por la administración deben ser plasmados en un acto administrativo que debe ser debidamente notificado al interesado, a fin de que este pueda ejercer las vías de recursos correspondientes⁶.

⁶ De acuerdo al artículo 57 del código tributario, la determinación de impuestos que sea practicada por la Administración debe ser recurrida ante el propio órgano que dicto el acto administrativo recurrido, dentro de los plazos y formas contemplados por la ley. Lo que evidentemente contraviene la corriente legislativa contemporánea que establece que los recursos administrativos son opcionales para los interesados. Aunque la Ley 13-07 en su artículo 4 se pronuncia en ese sentido, esto no rige para la materia tributaria, ya que una ley posterior, que es la núm. 173-07 así lo establece. Sin embargo, con la próxima entrada en vigencia de la nueva Ley 107-13 sobre Procedimiento Administrativo, se instituirá este carácter facultativo de los recursos administrativos, lo que abarcará a la materia tributaria, permitiendo entonces que en el caso de que el contribuyente que no esté conforme con la determinación practicada por la administración pueda acceder directamente a la vía jurisdiccional para reclamar en contra de la misma.

CAPÍTULO 2. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE VINCULAN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO

Los principios jurídicos en materia administrativa y tributaria, vinculan esta rama del derecho al Derecho Constitucional, ya que están incorporados a la Constitución conforme al artículo 243 de la Constitución Dominicana; en el campo de la doctrina el reconocimiento a esta vinculación ha dado lugar a numerosos estudios; varios autores que reconocen esta vinculación, entre ellos se encuentra Jarach, Dino (1982), quien señala al derecho tributario constitucional como una subdivisión del derecho tributario; (obra “El hecho imponible”. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot, (3ra ed). Así también se pronuncia Ross, Jaime, op.cit., p. 69, al establecer que dentro de las ramas o aspectos del derecho tributario se encuentra el derecho tributario constitucional, recibiendo esta denominación “el conjunto de normas que disciplinan las soberanías fiscales dentro del Estado y las determinan entre ellas, estableciendo los principios y limitaciones constitucionales de la imposición” (Derecho Tributario Sustantivo. Colección Manuales de Finanzas Públicas. Núm. 18. Instituto de Capacitación Tributaria. Santo Domingo, D. N., julio 1989, Pág. 69).

2.1 Principio de Legalidad

Con este principio se procura que el nacimiento de la obligación tributaria sea posible y exigible al ciudadano cuando una ley formal lo establezca; además, dicha ley debe fijar claramente el hecho imponible, definiendo los componentes objetivos del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, así como la parte alícuota aplicable; es decir, todo aquello que resulta sustancial a la materia legislada.

Nuestra constitución al señalar en el artículo 93 como una de las atribuciones del Congreso Nacional, la de establecer los impuestos y tributos no solo persigue que por ley se establezcan los hechos imposables, sino que también el constituyente le ha encomendado a este poder del Estado, reglar todo lo inherente a la determinación del mismo, al contemplar dentro del referido texto, la fórmula de que solo por ley se debe determinar el modo de su recaudación en inversión.

Este principio está cimentado en la idea de autocomposición, en el sentido de obligación consentida por los obligados por medio de sus representantes en el parlamento, idea que impulsó a las colonias de los territorios de Norteamérica a independizarse de la nación inglesa bajo el lema “No taxation without representation” Sainz de Bujanda, F. (1962). *Organización política y derecho financiero; en Hacienda y Derecho*. (pág. 113) Madrid. (I Tomo).

Sobre la anterior línea de pensamiento se ha expresado el autor argentino (Soler, Osvaldo H. (pág. 99), al señalar en su obra:”Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria. Buenos Aires: Editorial La Ley, 2003, (1ra. Edición), lo siguiente: “El principio de legalidad en materia de cargas publicas debe interpretarse con el mismo efecto, es decir, que el nacimiento de deberes a cargo del administrado debe legitimarse, no solo mediante una ley formal que lo establezca, sino además, a través de una definición precisa de sus alcances, que le confieran seguridad jurídica al destinatario de la misma”. El principio de legalidad afirma la sujeción de la administración a la ley como uno de los más importantes pilares del Estado de Derecho.

En definitiva estamos afirmando que las bases de actuación de la Administración Tributaria en su ejercicio de controlador, se debe hacer ajustada bajo el principio del “rule of law” y nunca actuar fuera o en exceso de esta.

Conocida es la tendencia natural de la Administración Tributaria por ser un órgano meramente recaudador, en crear mecanismos para erigirse en juez y parte, generando incuestionablemente crisis al principio de legalidad y al de reserva de ley, afectando las garantías del administrado frente al fisco; la única manera de frenar las tendencias arbitrarias de la administración, sobre todo en estos tiempos, en que los modelos económicos de los Estados han fracasado, consiste en la de habilitar las actuaciones de esta en el marco de la ley, tal como lo ha manifestado (Protección Constitucional de los contribuyentes; (Asorey, Rubén O. Director) “Conceptos Idóneos para conocer cómo debe desarrollar su actividad la inspección tributaria dentro del marco legal y derecho y acciones de los contribuyentes por ante la violación de tal precepto”; (Artículo de: Díaz y Pons; 2000, pág. 163. Madrid: Educa); al afirmar que “el principio de legalidad constituye el armazón desde el cual se ha construido toda la urdimbre

donde reposan los derechos de los particulares y las limitaciones a las potestades de la administración en la gestión instrumental tributaria”.

El principio de legalidad es reconocido en doctrina como el principio fundamental del derecho tributario (Valdés Costa, Ramón, ob. Cit. (2004), pág. 121, (2da. Ed.). Buenos Aires. Editorial De Palma; por el acuñado aforismo de que “No hay tributo sin ley que lo establezca”.

El principio de legalidad abarca el concepto de ley material y ley formal; en el primer concepto está la garantía de que el tributo sea creado por medio de un acto que tenga las características de ley material (acto o regla), esto implica que el órgano que obra, lo hace en base a la competencia otorgada por la Constitución; en el segundo concepto, el de ley formal, implica cual ha sido el órgano competente y cuáles han sido los trámites exigidos constitucionalmente para que el Estado produzca la norma jurídica.

Las características citadas se enmarcan en dos mecanismos constitucionales que por un lado distinguen la norma emanada del poder legislativo de las demás normas vigentes en el ordenamiento, el denominado orden jerárquico de las mismas, en la que la ley por ser producto del órgano que actúa por delegación por mandato del pueblo para su autogobierno, sea superior a las demás normas, excepto la Constitución; y el segundo, que el legislador al crear la norma actúe dentro del marco que la Constitución lo habilita, es decir, respetando los límites y principios constitucionales, entre ellos, el de reserva de ley; este último opera como limite infranqueable a la delegación de competencias en otro poder del Estado y por otra lado la subordinación de la ley a la Constitución, cuya garantía material es posible bajo el sistema de los controles concentrado y difuso.

Como toda nación democrática basada en el respeto a la ley en el que se subsume el constitucionalismo moderno caracterizado por el reconocimiento de los derechos individuales y el establecimiento de una serie de garantías para su plena vigencia, el constitucionalismo dominicano insertó dentro del glosario de los derechos fundamentales de las personas en el artículo 40 ordinal 15 la consagrar “A nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe”; dicha fórmula es la expresión genuina del principio de

legalidad y que es recogida como uno de los principios básicos del régimen tributario; por su parte (R. Spisso, Rodolfo R. (2011). Derecho Constitucional Tributario, (pág.245), Buenos Aires: Editora Abeledo Perrot, (5ta. Ed.) haciendo alusión a este principio consagrado en la Constitución Argentina con el mismo sentido gramatical que la dominicana, ha señalado: “El principio de legalidad consagrado en nuestra constitución en el artículo 19 en cuanto expresa que “Nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe” responde al concepto de despersonalización y al de legitimidad racional. Esto significa que todo poder ejercido por un funcionario u órgano de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido en las normas legales y ajustarse a lo que ellas disponen”.

El principio de legalidad tributaria opera como lo indicó Giannini (Giannini, M. S., con el tema: “Iprovendi degli enti pubblici minori e la riserva della legge”, en Rivista di diritto finanziario e Scienza delle Finanze, marzo 1957), como una norma sobre normacion, lo cual acarrea la necesidad de estar consagrada en el texto constitucional, tal como está insertado en nuestra constitución en el artículo 138, al señalar en el actuar de la administración, que es la ley el instrumento a reglar las resoluciones y actos administrativos; en el artículo 40, numeral 15, al prescribir que solo se le puede exigir al ciudadano a hacer lo que la ley manda; y el artículo 243 al prever como principal principio del régimen tributario, el de legalidad que incardinado con los artículos 75 numeral 6 en cuanto señala como uno de los deberes fundamentales de la persona, tributar de acuerdo con la ley y el artículo 93, literal a) que indica que solo el congreso nacional por ley es el facultado para establecer los impuestos.

Lo dicho anteriormente no deja dudas que el principio de legalidad es el vehículo por el cual está sometida plenamente la administración al control judicial, es decir, la reconducción del accionar de esta en términos de derecho, en donde una vez examinado su actuar en sede judicial, cobran vida los demás principios del régimen tributario, así como también en sentido general los principios de la actuación administrativa, ya que el juez al controlar la legalidad, procurará que todo obrar de la administración se ajuste no solo a la ley, sino que aun dentro del marco habilitante de la ley, la administración haya obrado atendiendo a sus fines e intereses; no propios, sino de la colectividad; escudriñar esos fines significa acudir no solo a los restantes principios

del régimen constitucional tributario, sino a los principios positivizados y no positivizados que garanticen la eficacia de los derechos fundamentales de los administrados o contribuyentes.

Aunque la legalidad tributaria tiene rango constitucional, numerosos códigos tributarios de América Latina han decidido incluirla dentro de sus normas adjetivas, como es el caso de los Códigos Tributarios de Uruguay, Costa Rica y Perú, entre otros, pero no así el Código Tributario Dominicano. Los códigos que han incluido el alcance de este principio dentro de sus normas se han inspirado en las directrices trazadas por el Modelo de Código Tributario de América Latina, que corresponde a un trabajo preparado para el Programa Tributario de la OEA/BID por una Comisión de juristas integrada por los Profesores Carlos Giuliani Fonrouge-argentino-, Ramón Valdés Costa-uruguayo- y Rubens Gomes de Sousa –brasileño; este trabajo fue publicado en el año 1967 y es revisado periódicamente, sirviendo de inspiración a la mayoría de los códigos de los países miembros de la OEA.

En ese sentido, dicho Modelo en su artículo 4 enuncia el contenido de la legalidad tributaria, estableciendo lo siguiente: Art. 4.- Solo la ley puede:

- 1) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y de la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo;
- 2) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- 3) Establecer los procedimientos jurisdiccionales y administrativos en cuanto estos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales;
- 4) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- 5) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;
- 6) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago”⁷.

⁷ Cfr. Modelo de Código Tributario para América Latina, publicado por el Programa de Tributación OEA/BID. New York, 1967.

Al analizar el contenido de este artículo, específicamente en el numeral 1, cabría preguntarse, ¿Hasta dónde resultaría válida la disposición contenida en la norma general núm. 2-2010, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, en la que se crea vía norma general, la base para el cálculo del tributo en los casos de determinación de oficio por el método indirecto o presunto? La respuesta a esta interrogante está contenida en uno de los temas finales de este trabajo.

2.2. Principio de razonabilidad y equidad

Nuestra Constitución en su artículo 243 prevé que el régimen tributario está basado en los principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas.

Reconocida la facultad constitucional al Congreso de la Nación de establecer los tributos, tal como lo manda el artículo 93, literal a) siendo responsable un órgano del ejecutivo para la recaudación, lo cual debe ser hecho de acuerdo a los principios de razonabilidad y de equidad.

El principio de razonabilidad está consagrado en nuestra Constitución en el artículo 39, numeral 15 cuando expresa: “La ley solo puede ordenar lo que es justo y útil para la comunidad y no puede prohibir más de lo que le perjudica”. Cuando una ley es injusta se aleja del interés social, por cuanto en vez de beneficiarle le perjudica, convertida así en un instrumento para sacrificar las libertades y garantías constitucionales, frente a cuyo test resultará inconstitucional. Con marcada brillantez el (Dr. Rodolfo R. Spisso), al referirse al principio de razonabilidad explica: “Es una exigencia referida a la ley que debe contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto”. (ob. Cit., pág. 369).

Al estar sometidos los actos de la administración tributaria al control judicial, los tribunales tienen la facultad de exigir la condición de la razonabilidad en la aplicación de toda ley por parte de esta.

2.3. Principio de Igualdad

Este principio es reiterado en nuestra Constitución en los artículos 243, 39, numeral 15 y el artículo 21; de estos contenidos se puede decir que el principio de igualdad tributaria persigue que la ley como instrumento generador de la obligación tributaria debe dar un tratamiento igual a los contribuyentes; el principio de igualdad es un freno para el poder legislativo, ya que la constitución condena todo privilegio que tienda a quebrantar la igualdad de los dominicanos.

Por su parte, el distinguido jurista dominicano Edgar Barnichta Geara en su obra (“Derecho Tributario”, Tomo I, Primera Edición, 2011, Editorial Centenario, pág. 118), al reflexionar en base al principio de igualdad consagrado en nuestra constitución expresa: “De la lectura de las disposiciones constitucionales se desprende el principio de igualdad en materia tributaria. Sin embargo, de una simple lectura de los artículos anteriores, podría interpretarse que si todos somos iguales ante la ley, todos deberían pagar la misma cantidad de impuestos. Pero no es así, ya que la Constitución establece en su numeral 6, artículo 75, que las personas deben tributar “en proporción a su capacidad contributiva”, lo que significa que en materia tributaria la igualdad de las personas ante la ley se rige dependiendo de la capacidad contributiva de las mismas, es decir, que ante igual capacidad contributiva se deben pagar los mismos tributos”. Criterio con el que estamos absolutamente de acuerdo, ya que el significado constitucional, no es colocar a las personas en un sentido de igualdad matemática sobre la base de que todos los hombres nacen iguales lo que constituye en palabras de Rodolfo Spisso un igualitarismo, cuando señala: (Ob. Cit., pág. 311) “pensar en el igualitarismo de que todos los hombres nacen iguales y que en el desarrollo de sus vidas deben ser asimismo iguales es la más perfecta antítesis de la libertad”.

La constitución preconiza la libertad como medio ideal para que el hombre en base a la libre elección, decida la vía de su desarrollo y devenir personal que le permita en base a sacrificios colocarse en situaciones distintas respecto a los demás.

En materia tributaria la constitución permite tratar en forma desigual a los desiguales entre sí e igual a los iguales entre si, en la medida en que técnicamente sea posible.

2.4. Principio de Justicia

El numeral 15 del artículo 39 de la Constitución dominicana, señala: “La ley solo puede ordenar lo que es justo y útil para la comunidad y no puede prohibir más que lo que le perjudica”. De conformidad con el indicado texto se impone concluir que el deber de todo ciudadano de contribuir con los gastos, financiamiento e inversiones del Estado, es dentro de un concepto de justicia y equidad; por tanto no puede pretender la Administración Tributaria que un contribuyente pague por concepto de impuestos, más que aquello que la ley ha definido y establecido que debe pagar.

El tratadista dominicano (Edgar Barnichta en su obra Derecho Tributario, Tomo I, pág. 124) al referirse al alcance del principio de justicia derivado del texto constitucional lo aborda indicando: “Cuando la ley no es justa o no es útil para la sociedad o prohíbe lo que le beneficia, entonces esa ley es inconstitucional. Por lo tanto, un impuesto injusto o desproporcional sería dañino para la sociedad y en consecuencia inconstitucional”.

Como uno de los objetivos de la Administración Tributaria en nuestro país es incrementar la recaudación fiscal año tras año, en ocasiones tales objetivos se apartan del espíritu de justicia; a cambio, la búsqueda de mejorar la gestión tributaria, de incentivar a su personal por sus buenos resultados (más recaudación), conlleva que la Administración Tributaria olvide que tiene un deber superior con los contribuyentes por mandato de la Constitución, debiendo este órgano tomar en cuenta al momento de ejercer su poder recaudador de que conforme a lo dispuesto por el artículo 75, numeral 6 de nuestra carta magna, los ciudadanos tienen el deber de tributar, pero esta tributación debe ser de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, de donde se puede visualizar también el principio de justicia, al exigirse que las personas tributen en proporción a su capacidad, para dicho tributo sea justo y equitativo.

En palabras del autor argentino (Soler, Osvaldo H. (pág. 227): “Este es uno de los postulados más antiguo que se ha desarrollado junto con el avance de la teoría de la Hacienda Pública. Se lo identifica con la igualdad y la equidad en la tributación; de ahí que se empleen

estos términos indistintamente para identificarlo. Preferimos adoptar la denominación de principio de justicia por ser comprensivo tanto de equidad cuanto igualdad”.

Entendemos que no hay mejores términos que los expresados por el indicado autor para definir el principio de justicia, ya que tanto la equidad, la igualdad y la capacidad contributiva se subsumen en el valor justicia. Hablar del principio de justicia implica que la carga tributaria debe ser distribuida en forma equitativa.

2.5. Principio de Capacidad Contributiva

Este principio define al ser humano por sus condiciones económicas, no importando su condición social o cultural; lo relevante aquí es la capacidad de generar rentas. Este principio se asocia con la desigualdad contributiva que habíamos señalado en el apartado inherente al principio de igualdad; así la capacidad contributiva definida en palabras de Osvaldo H. Soler (pág. 228: “El principio de capacidad contributiva, identificado con el postulado de igualdad, hace ya mucho tiempo ha sido reconocido como el mejor indicativo a tener en cuenta para procurar una justa distribución de la carga fiscal”).

En nuestra Constitución, el indicado principio no se encuentra incorporado en el título de los principios del régimen tributario señalados en el artículo 243, sino que el mismo se encuentra previsto en el artículo 75.6 de la misma, al señalar “la capacidad de tributar de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas.

En palabras de (Pablo Chico de la Cámara, Comentarios a la Constitución de la Rep. Dom., Tomo II, Editora La Ley, Primera Edición, Madrid, 2011, pág. 1198):

“La capacidad tributaria o contributiva constituye la aptitud para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, la cual viene dada por los medios económicos o por el nivel de riqueza que posea. Así cabe afirmar que cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, es decir, su capacidad económica, mayor ha de ser la cantidad con la que estará llamado a las cargas tributarias; capacidad contributiva”.

En un Estado democrático se impone que todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, siendo los llamados a contribuir quienes tienen la capacidad económica para soportar la carga, de manera proporcional y progresiva, tomando en cuenta su capacidad quedando excluidos aquellos que solo tienen lo necesario para subsistir.

En franca alusión al significado de capacidad contributiva como deber exigible a los de capacidad económica, el jurista (Rodolfo R. Spisso, pág. 329), nos dice: “El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que “capacidad económica” no es identificable con “capacidad contributiva”, sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si solo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna”.

Como podemos ver, en el principio de capacidad tributaria se reafirma el principio de igualdad, en el que se impone el establecimiento de cargas impositivas entre los de iguales posibilidades económicas con capacidad de contribuir. En nuestra opinión personal, la capacidad tributaria es la aptitud de contribuir a los gastos del Estado, que poseen los ciudadanos tomando en cuenta su riqueza o patrimonio.

2.6. Principio de no Confiscatoriedad

En nuestra Constitución este principio no está consagrado expresamente, ya que los principios constitucionales previstos en el artículo 243 como límites a la Administración Tributaria, no hacen alusión al respecto; sin embargo, la garantía de no confiscatoriedad se desprende de la adecuada aplicación del principio de justicia y de proporcionalidad, así como del de la inviolabilidad de la propiedad previsto en el artículo 51 de dicha constitución que indica: “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”.

El principio de no confiscatoriedad traza una limítrofe en el nivel máximo de contribución a las cargas generales, tomando en cuenta la capacidad contributiva del

contribuyente, proscribiendo toda carga tributaria desmesurada que ponga en riesgo el capital o sus riquezas de los cuales se derivan sus rentas.

En palabras de (Spisso, Rodolfo R., op.cit., pág. 395): “Si el impuesto recae sobre el capital destruyéndolo, la nación se encamina hacia su propia destrucción. Esto no significa que no se puedan establecer tributos que tomen en cuenta el capital como manifestación de riqueza, por cuanto ello, incluso, resulta beneficioso en la medida en que constituye un medio de gravar un patrimonio ocioso. Más, en la medida en que ese patrimonio no genere utilidades, reales o potenciales, gravarlo implica su paulatina destrucción, y por ende agrava el derecho de propiedad.

El principio de no confiscatoriedad persigue garantizar que el Estado no tenga la posibilidad de atentar contra el derecho de propiedad; es decir, que por vía tributaria no pueda desconocer la garantía de inviolabilidad de la propiedad reconocida en la Constitución y de hacerlo se estaría confiscando.

Para Barnichta, Edgar. Derecho Tributario, Tomo I, Pág. 112), el principio de no confiscatoriedad se corresponde con el de proporcionalidad y esto implica “que ningún tributo puede ser tan elevado en su tasa que pueda convertirse en un acto expropiatorio de la propiedad privada. Por lo tanto, pagar impuestos no significa expropiar o confiscar”. Sigue expresando dicho autor que el principio general es la no expropiación, pero que la propia Constitución establece una excepción a este principio en su artículo 75.6, al disponer que sea un deber fundamental de la persona tributar de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva. Que al ser ambas disposiciones de carácter constitucional, la validez de estas dos normas resulta incuestionable; pero que, para que sea válida la excepción de pagar tributos y que no colida con la regla general de la no expropiación, esta excepción debe ajustarse a los requisitos que la propia Constitución señala que son los principios constitucionales que rigen o limitan el poder tributario del Estado, dentro de los que se encuentran los principios ya señalados del artículo 243 de dicha Constitución⁸.

⁸ Según la consideración de este autor, lo que en esencia garantiza el derecho de propiedad de los individuos ante el poder tributario se resume en dos reglas, a saber: 1) que el tributo sea establecido por ley y que esa ley no sea retroactiva, que respete los principios de legalidad y de irretroactividad y 2) que la ley tributaria respete los principios constitucionales de capacidad contributiva y no expropiación, es decir, que sea proporcional (Barnichta Geara, Ob. Cit., Pág. 113).

2.7. Otros Principios Constitucionales vinculados a la materia tributaria

No se puede dejar de mencionar otros principios constitucionales que aunque no han sido expresamente consagrados dentro del régimen tributario, sirven de complemento para el ejercicio del poder tributario del Estado y para la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, al estar contenidos dentro de la Constitución a los fines de limitar el marco de actuación de la Administración Pública.

a) En ese sentido podemos citar el artículo 138 de la Constitución que establece lo siguiente:

“Art. 138.- Principios de la Administración Pública. La Administración Pública está sujeta en su actuación a los principios de eficacia, jerarquía, objetividad, igualdad, transparencia, economía, publicidad y coordinación, con sometimiento pleno al ordenamiento jurídico del Estado”...; de esto se desprende que al instituir estos principios para el actuar de la Administración, la Constitución persigue que la misma esté enmarcada dentro de la juridicidad y de una buena administración.

b) Otro punto importante que debe ser resaltado es la consagración con rango constitucional, del control que pueden ejercer los tribunales sobre la legalidad de la actuación administrativa, lo que aplicado a la materia tributaria permite que el contribuyente pueda obtener una tutela judicial efectiva en cuanto a los actos de determinación impositiva practicados por la Administración Tributaria, tal como se desprende del contenido del artículo 139 de la Constitución, que dispone que: “Los tribunales controlarán la legalidad de la actuación de la Administración Pública.

La ciudadanía puede requerir ese control a través de los procedimientos establecidos por la ley”. Sin embargo, tal como ha sido expresado anteriormente, el régimen actual del control jurisdiccional de la actuación de la Administración Tributaria, no se basa en el acceso directo de los contribuyentes a la vía de los tribunales tributarios, sino que están sometidos al agotamiento previo de los recursos administrativos, lo que convierte a la Administración Tributaria en juez y

parte de sus decisiones. Esto cambiará luego de la Ley núm. 107-13 del 6 de agosto de 2013 que regula los derechos y deberes de las personas en sus relaciones con la Administración Pública, que entrará en vigencia al cumplirse los dieciocho (18) meses de su promulgación (art. 61, de las disposiciones transitorias) y que en su artículo 4, numeral 17, establece que el ciudadano tiene el derecho de interponer recursos ante la autoridad judicial sin necesidad de agotar la vía administrativa previa.

c) Principio de igualdad en el debido proceso y en la aplicación de la Leyes. Como el sistema del ordenamiento legal está encabezado por la Constitución, expresión jurídica de un sistema de valores que por decisión del constituyente informan todo el ordenamiento jurídico, así como toda organización política, se ha pasado de la exigencia de la legalidad a la constitucionalidad como control de la Administración, lo que acarrea que la idea de poder sea esfumada para dar vida a la idea de la obligación por parte de la Administración en sentido general, de sujetar sus actuaciones a las reglas del ordenamiento.

Los derechos fundamentales imponen al poder público y en especial, a la Administración Tributaria la obligación de garantizar su plena vigencia de manera concreta al tenor del artículo 68 de la Constitución; de ahí que la igualdad de todos ante la ley no es ajena a la relación jurídica tributaria, lo que tiende a aminorar los efectos en cierta forma de una serie de potestades o prerrogativas de sustentación legal, cuando se trate de garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos; en definitiva, toda actuación de la Administración debe estar justificada en la ley; esa ley debe ser razonable y equitativa, por imposición constitucional derivada del artículo 40, numeral 15 al prever de que la ley es igual para todos, solo puede ordenar lo que es justo y útil para la sociedad; es por esto que cuando se trate del reclamo de la deuda tributaria, a la Administración le corresponde probar el quantum de la obligación.

d) Principio de presunción de inocencia.- La presunción de inocencia se encuentra dentro de los derechos fundamentales de toda persona, tal como lo dispone el artículo 69-3 de la Constitución, esta presunción no actúa solo como garantía para los procesos penales; sino que tal presunción tiene virtualidad frente a todo proceso en el que la

Administración sea parte por cuanto haya afectado los derechos e intereses del ciudadano.

Acorde con lo expresado por (Soler, Osvaldo H. pág. 157): “La garantía de la presunción de inocencia irradia su influencia también sobre los procedimientos administrativos, en tanto y en cuanto de ellos pudiere derivarse incriminaciones por la comisión de actos ilícitos”.

Para nosotros toda actividad ejercida por la Administración Tributaria en base a las potestades de investigación a través de sus órganos de inspección, la toma de decisiones en materia de determinación de oficio que tiendan a afectar al contribuyente que ha declarado oportunamente sus impuestos, debe ser verificada o examinada ante el juez administrativo y no en el propio seno de la administración.

CAPÍTULO 3. EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO A LA LUZ DEL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO Y DE LA NORMA GENERAL NÚM. 2-2010 DICTADA POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

Como ya se ha dicho, la Administración Tributaria ha sido instituida con ciertas facultades otorgadas por el Código Tributario a fin de que pueda materializar su función recaudadora. En esta parte de la investigación nos concentraremos en examinar una de estas facultades, que es la de determinación, mediante el cual se fija el quantum de la obligación, esto es, se cuantifica el hecho imponible para hacer liquida la obligación tributaria. Dentro de esta facultad se encuentra la de determinación de oficio, que es cuando la administración queda autorizada a actuar por su propia iniciativa para establecer la cuantía del tributo. Este poder de la administración debe de estar limitado por los principios rectores del régimen tributario de tal forma que se verifique dentro de un marco de legalidad, razonabilidad, justicia e igualdad. Por lo que resulta imperioso examinar cuales son las cimientos en que se materializa esta facultad a los fines de establecer si está acorde con los principios programáticos de la Constitución.

3.1. Concepto de determinación de oficio

El código tributario dominicano no define este concepto, sino que de forma genérica define en su artículo 64 el concepto de determinación, al cual ya nos hemos referido en parte anterior del presente trabajo. Si aplicamos este concepto genérico para establecer una noción de determinación de oficio y tomando en cuenta los casos en que se procederá a aplicar este método que está fijado por el artículo 66 de dicho código, esto permite establecer que la determinación de oficio es el acto mediante el cual la Administración Tributaria por su propia iniciativa procede a fijar la cuantía de la obligación tributaria cuando no exista el cumplimiento oportuno por parte del contribuyente, así como en aquellos casos en que este cumplimiento resulte inadecuado o inexacto bajo la apreciación de la administración.

La ausencia de una definición legal de este concepto, ha sido suplida por las definiciones contenidas en el artículo 1 de la norma general núm. 2-2010 que en su numeral 9 define la determinación de oficio de la forma siguiente: “Es el acto administrativo mediante el cual la

Dirección General de Impuestos Internos procede a determinar el impuesto a pagar, en ausencia de una declaración jurada voluntaria o en los casos en que la misma resulta dudosa por haber sido presentada con las fallas generales establecidas en la ley. Esta determinación se hará según lo establecido en esta norma, en base a datos disponibles del contribuyente que no necesariamente resultan de la declaración jurada dudosa, pero cuyo origen es siempre explicable. La determinación de oficio es equivalente a la estimación de oficio”.

Al observar esta definición se advierte que la misma se basa en principio en el contenido del artículo 66 del código tributario cuando establece los casos en que procede esta determinación. Sin embargo, en nuestra opinión personal, esta definición desborda el contenido del indicado artículo 66, al contener elementos que son materia de ley y que solo pueden ser establecidos por esta y no por una norma de la administración; ya que, cuando dicho artículo 1 expresa que la determinación se hará según lo establecido en esta norma general y en base a los indicios y elementos que esta disponga, entendemos que está afectando el principio de legalidad tributaria.

Por tal razón, consideramos que los elementos para cuantificar el hecho imponible como referencia fundamental para determinar el tributo, solo pueden estar consagrados por la ley, como claramente lo expresa el artículo 93 de nuestra constitución cuando consagra que le corresponde al poder legislativo establecer los impuestos y demás tributos, así como determinar el modo de su recaudación e inversión. Lo que indica que los parámetros para esta determinación deben ser fijados por ley y no por norma general, como ha sido materializado en dicha norma que se analiza en el presente capítulo.

3.2. Casos en que aplica la determinación de oficio

De acuerdo con el contenido del artículo 66 del Código Tributario Dominicano se dispone que: “Dentro del plazo de prescripción, la Administración Tributaria deberá proceder a la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los siguientes casos:

1. Cuando el contribuyente hubiere omitido presentar la declaración a que estaba obligado o no hubiere cumplido debidamente la obligación tributaria.
2. Cuando la declaración presentada no mereciere fe, por ofrecer dudas a la Administración Tributaria su veracidad o exactitud o en ella no se cumpliera con todas las normas que le son aplicables.
3. Cuando el contribuyente, estando obligado a llevar libros, no los llevare y los llevara incorrectamente o no exhibiere o carezca de los libros y comprobantes exigibles”⁹.

Además, el artículo 67 establece el caso en que serán determinados de oficio los impuestos retenidos o trasladados, expresando lo siguiente: “En los casos de impuestos retenidos o trasladados, que no hayan sido declarados oportunamente, la Administración Tributaria podrá determinar y requerir de inmediato y sin otro trámite previo el pago de los impuestos correspondientes”.

Los dos textos anteriormente transcritos son las dos únicas disposiciones que prevé nuestro código para el procedimiento de determinación de oficio, lo que indica que hay un gran vacío legislativo en este aspecto sobre todo en lo que se refiere al procedimiento que debe seguir la Administración para el ejercicio de esta facultad legal; vacío que se ha pretendido llenar con la norma general núm. 2-2010 invocando para ello la facultad normativa que el código le consagra a la administración en sus artículos 34 y 35, pero nos preguntamos hasta que punto esto resulta válido.

Por su parte el artículo 4 de la norma general 2-2010 consagra un principio general de determinación, que entendemos debió ser fijado por el código tributario y no por norma de la administración y señala que: “La determinación se efectuará, en principio de acuerdo con las declaraciones que presenten los contribuyentes, responsables o terceros, en el tiempo y condiciones establecidos por la normativa. Las declaraciones de los contribuyentes se presumen

⁹ Estos mismos casos de determinación de oficio han sido establecidos por el artículo 5 de la Norma General núm. 2-2010.

ciertas, sin perjuicio del derecho de la Administración Tributaria para verificar la exactitud de las mismas o para modificar las partidas que sean impugnadas”.

Esta disposición debió estar contenida en el código tributario, sobre todo por la ambigüedad e imprecisión que este presenta al establecer en su artículo 65 que la determinación de la obligación tributaria será practicada en forma exclusiva por la Administración, con lo que parece desconocer que los contribuyentes puedan auto-determinarse su obligación y sin embargo en el artículo 50, exige que dichos contribuyentes presenten declaraciones para determinar la cuantía de su obligación tributaria. En ese sentido, la presunción de legitimidad que esta norma le confiere a las declaraciones de los contribuyentes ha venido a despejar esta duda, pero entendemos que ha desbordado al código, ya que no solo lo está interpretando sino que regulando de forma autónoma una materia que debe estar reservada a la ley.

3.3. Tipos de determinación de oficio

Como ya hemos visto, el código tributario hace silencio con respecto a los tipos o métodos que se aplican para la determinación de oficio, lo que resultaba esencial para que la Administración Tributaria pueda ejercer esta facultad legal. En consecuencia, esta regulación de estos tipos ha sido manejada tradicionalmente de forma administrativa por la Administración Tributaria y actualmente con la puesta en vigencia de la norma general núm. 2-2010, dictada en fecha 15 de marzo de 2010, por la Dirección General de Impuestos Internos, han sido instituidos por esta norma los métodos para el ejercicio de esta facultad¹⁰.

En ese sentido, el párrafo I del artículo 5 de la citada norma general establece lo siguiente:

“Párrafo I. La determinación por la Administración Tributaria se realizará aplicando, en el orden en que se especifican, los siguientes:

¹⁰ En otras legislaciones tributarias, como por ejemplo, el código tributario de Costa Rica, Uruguay y la Ley de Impuestos sobre los beneficios de Argentina, estos métodos de determinación están contenidos dentro del mismo código, lo que está acorde con la legalidad tributaria.

- a. Sobre base cierta, tomando en cuenta los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo, ya sea que estos elementos provengan del contribuyente o responsable, de la propia administración o de terceros. La determinación sobre base cierta podrá fundamentarse en la verificación de campo de las operaciones del contribuyente, la comparación o el cruce de bases de datos construidas con informaciones provenientes del propio contribuyente o de otras fuentes fidedignas, atribuibles al periodo determinado.
- b. Sobre base mixta, tomando en consideración y sin desechar los documentos o registros contables fidedignos del contribuyente o responsable o de terceros;
- c. Sobre base presunta, en mérito a los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permitan inducir la existencia y cuantía de la obligación. La determinación sobre base presunta se realizará utilizando cualquiera de los siguientes medios:
 - i. Aplicando los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto;
 - ii. Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costos y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, tomando en cuenta las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios;
 - iii. Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean en supuestos similares o equivalentes;
 - iv. Utilizando datos en informaciones de contribuyentes que operen en el mismo sector, cuyo perfil sea similar al del contribuyente analizado, sobre todo, el número de empleados, equivalencia en puntos de venta o de distribución, gastos publicitarios, monto de donaciones o contribuciones, nivel de activos, etc.”.

Del examen de este párrafo se desprende, que la determinación de oficio puede practicarse fundamentalmente de dos maneras, que son: sobre base directa o cierta y sobre base presunta, indirecta o estimativa. Además, dicha norma consagra una tercera forma, como lo es

sobre base mixta, que es muy parecida a la directa, pero donde se combina con elementos de la indirecta.

Por su parte, el párrafo II del referido artículo para afianzar el orden que se establece en el citado párrafo I, señala que: “En los casos en que resulte imposible para la Administración Tributaria determinar la obligación tributaria sobre base cierta, debe recurrirse, en primer lugar, a la determinación sobre base mixta y en segundo lugar sobre base presunta”. Además, el párrafo III precisa en qué casos debe entenderse que existe imposibilidad de conocer con certeza el hecho generador y dispone lo siguiente: “Se entenderá que existe imposibilidad de conocer de manera cierta y directa los hechos previstos por la ley como generadores del tributo en los casos de inexistencia parcial o total o de la no exhibición de los registros contables o documentación de operaciones del obligado según las previsiones legales o complementarias, cuando la contabilidad se aparte de los principios y normas de técnica contable y cuando se demuestre que la contabilidad y la documentación no concuerden con la realidad. Se considerarán también, inexistentes los registros contables o la documentación que resulten ilegibles o ininteligibles”.

Al examinar estos párrafos se advierte que con estas disposiciones en principio se quiso controlar la actuación de la administración en el procedimiento de determinación de oficio, evitando que esta recurra a métodos estimados o presuntos cuando tenga en sus manos los elementos que le permitan determinar con certeza el hecho generador del tributo, lo que en principio parecería justo y equitativo. Pero, si se observa el contenido del párrafo III se puede establecer que no se logró este objetivo, ya que dicho párrafo no tiene una redacción precisa sino que es ambiguo, además de que le otorga amplios poderes discrecionales a la administración; ya que, por ejemplo, no hace la precisión de cuáles son los elementos que tomará en cuenta para considerar que la contabilidad llevada por el contribuyente se aparta de los principios y normas de técnica contable, ni tampoco precisa en cuales casos se puede considerar que un registro contable resulta ilegible o ininteligible como establece el citado párrafo III de dicha norma. Esto debió ser precisado, ya que se debe tomar en cuenta que existen principios de contabilidad generalmente aceptados y por tanto se debió establecer si la administración va a actuar acorde con los mismos y si tiene por el contrario a los fines fiscales otras reglas contables. Esta

disposición quedó en el vacío y es otra razón más que puede conducir a la invalidación de esta norma general.

En cuanto a la determinación sobre base cierta o directa implica que la administración procederá a establecer el quantum de la obligación tributaria en base a los libros, registros y demás documentos que provengan tanto del contribuyente, de la propia Administración o de los terceros. En este tipo de determinación la Administración puede proceder a realizar verificaciones de campo en los locales de los contribuyentes y éstos están en la obligación de poner a disposición de la administración todos sus libros y registros contables. Sin embargo, entendemos que cuando la administración desecha las informaciones de los registros de los contribuyentes y se basa en las informaciones obtenidas de los terceros y en la información cruzada, en este caso la forma de determinación que se está aplicando no es la directa, sino la mixta, ya que la técnica de información cruzada no es un método directo, sino que es indirecto.

Para Barnichta (Derecho Tributario, Tomo I, pág. 788) la determinación sobre base cierta o directa: “Es cuando el Fisco conoce todos los elementos esenciales del tributo, necesarios para practicar la determinación y puede determinar la obligación tributaria conforme a la realidad de los hechos”.

Si observamos este concepto de Barnichta y lo comparamos con el de la norma general núm. 2-2010 en lo que se refiere a la determinación directa se puede advertir, que de acuerdo a la concepción de Barnichta la determinación directa se basa en elementos ciertos conocidos por el Fisco, como son los libros y registros de los contribuyentes y sus declaraciones juradas, lo que excluye cualquier otro elemento que de forma indirecta o presunta pueda influir en la determinación de la base imponible; mientras que si se observa el contenido de la determinación directa de acuerdo a lo presupuestado en dicha norma general se desprende, que en esta disposición se permite que en la determinación directa se pueda utilizar el cruce de informaciones con los terceros, lo que a nuestro entender es un método indirecto y no directo.

La determinación sobre base presunta, estimada o indirecta es la que se basa en índices, parámetros, coeficientes de rentabilidad, etc., debido a que la administración no posee todas las

informaciones que necesita para establecer directamente la cuantía de la obligación tributaria. Este tipo de determinación generalmente se aplica cuando el contribuyente no presenta su declaración tributaria y cuando no lleva los libros y documentos a que está obligado de acuerdo a las leyes tributarias, o cuando los llevare con datos inexactos y no verídicos y que no le merezcan fe a los organismos tributarios.

Este es el tipo de determinación que arroja un mayor peligro para la capacidad contributiva del contribuyente al basarse en elementos indirectos y presuntos aplicados por la administración para inducir la cuantía de la obligación tributaria, máxime cuando el Código Tributario Dominicano le otorga la potestad a la Administración Tributaria para dictar normas generales fijando promedios, coeficientes y demás índices que sirvan de fundamento para estimar de oficio la base imponible¹¹. En base a esta facultad delegada por el Legislador es que surge la norma general analizada en el presente capítulo; pero, nos preguntamos hasta que punto estaba autorizado el legislador para delegar en los órganos de la administración este poder de fijar administrativamente la cuantía de la base imponible, siendo esta uno de los elementos sustanciales del tributo y que por lo tanto solo puede estar fijado por ley, ya que si la obligación tributaria tiene su fuente exclusiva en la ley, solo esta norma es la que puede establecer todos los elementos necesarios para determinar la existencia y cuantía de dicha obligación. Sin embargo, en el artículo 17 de la indicada norma, la Dirección General de Impuestos Internos procede a fijar coeficientes de rentabilidad por actividad económica y rango de ingresos a los fines de establecer la Tasa Efectiva de Tributación¹² en los procesos de determinación de oficio, lo que resulta altamente cuestionable y reñido con el ámbito de la legalidad tributaria y de la igualdad jurídica de las partes y visto así, convierte a la determinación de oficio, sobre todo a la que se practica sobre base presunta, en una relación de poder y no una relación jurídica, como debe ser.

En ese sentido y refiriéndose a esta delegación que hace el legislador, el autor Barnichta, Edgar en su obra ya citada (pág. 790) opina: “Que es preciso reiterar que si bien la ley le otorga a la administración una facultad para presumir o estimar de oficio la obligación tributaria del

¹¹ Art. 35 Código Tributario.

¹² De acuerdo a lo establecido por el artículo 1 (Definiciones) de la Norma General núm. 2-2010, numeral 23, se entiende por “Tasa Efectiva de Tributación (TET): relación entre el impuesto sobre la renta liquidado y los ingresos brutos obtenidos. Representa el valor de los impuestos que efectivamente son pagados a partir de un ingreso”.

sujeto pasivo, este no es un poder soberano ni arbitrario que puede ejercerse mediante juicios exclusivamente subjetivos o que se aparten exageradamente de la realidad”.

Por lo que consideramos que en un Estado de Derecho, lo justo y equilibrado es que estos índices o parámetros sean precisados por ley y no por norma general como ha sido efectuado, ya que si la facultad de la administración como ente acreedor del tributo, con el derecho de exigir su pago y con el poder de determinar la deuda han sido reguladas por la ley, resulta cuestionable que la ley delegue en la administración este poder, como lo ha hecho el Código Tributario y que la faculte para fijar mediante norma administrativa, los coeficientes o índices de rentabilidad en los procesos de determinación de oficio, ya que mediante este accionar la administración está siendo juez de su propia causa, lo que rompe el equilibrio de la relación jurídica tributaria.

Aunque también se debe tener presente que la resolución de determinación de oficio que emita la administración al concluir con el proceso de determinación de oficio, al ser un acto administrativo que fija las pretensiones de la Administración con respecto a la cuantía de la obligación tributaria del contribuyente obligado, no es un acto definitivo sino que puede ser revocable, ya que es susceptible de ser recurrido por el interesado de acuerdo a lo previsto por el artículo 57 del código tributario, con la particularidad de que el recurso administrativo de reconsideración no es opcional para el interesado, sino que debe ejercerlo previamente para poder interponer las vías jurisdiccionales correspondientes.

3.4. Reglas para la determinación de oficio

Independientemente del impuesto de que se trate, la norma general 2-2010 contiene una serie de reglas para el procedimiento de determinación de oficio, dentro de las cuales resaltaremos las siguientes:

- a) De acuerdo al artículo 6, “los actos de determinación, sean los efectuados sobre base cierta, sobre base presunta o sobre base mixta, deberán formularse debidamente motivados, por lo tanto deberán precisar claramente los aspectos relativos al hecho

imponible y a la obligación tributaria”. Esta exigencia se corresponde con el tipo de acto en el que se practica la determinación de oficio, que al ser un acto administrativo que afecta derechos subjetivos debe estar debidamente motivado.

- b) En el artículo 7 se establece que el procedimiento de determinación de oficio de los tributos sujetos a declaración, se inicia con la citación. De acuerdo a las definiciones establecidas por el artículo 1 de la indicada norma general, la citación “es la comunicación que inicia un proceso de fiscalización de escritorio, en la cual se informa al contribuyente la falta, inconsistencia u omisión detectada y le concede un plazo para acudir la Dirección General de Impuestos Internos”.

Este acto de citación es sumamente importante, ya que de acuerdo a lo previsto por el párrafo I de dicho artículo, en el caso de que el contribuyente no se presentare en el plazo otorgado, la Administración queda habilitada para continuar con el proceso para la determinación de oficio. Sin embargo, el plazo para esta comparecencia no ha sido establecido por este texto, lo que constituye una violación al derecho de defensa del contribuyente, puesto que toda disposición que instituya un plazo debe establecer cuál es la duración del mismo y su punto de partida y no dejarlo a la discrecionalidad de la Administración como ha sido efectuado en esta norma.

- c) Los artículos 8 y 9 establecen las reglas que deben seguirse cuando el contribuyente acuda a la citación, en primer lugar recibirá un formulario de detalle de citación en el que se especifiquen los hechos, inconsistencias, fallas u omisiones identificados en el caso; este formulario debe ser firmado por el interesado al momento de su recepción y a partir de esta fecha, contará con un plazo de quince (15) días para producir un escrito de descargo y presentar las pruebas que fundamenten su derecho.

Se debe observar que este escrito de descargo es distinto al recurso de reconsideración contemplado por el artículo 57 del Código Tributario, ya que hay que tener presente que este procedimiento ha sido instituido por esta norma general de forma paralela a los recursos administrativos instituidos por el código, invadiéndose con ello la esfera de regulación de la ley, ya que de acuerdo al contenido del principio de legalidad tributaria, solo la ley puede instituir los procedimientos administrativos y jurisdiccionales que afecten los derechos o garantías

individuales, como ha pretendido esta regulación normativa al crear un procedimiento de determinación de oficio que no está establecido en la ley.

- d) Dentro del plazo de 90 días a partir del depósito del escrito de descargo, la Dirección General de Impuestos Internos podrá emitir un Acta de Descargo, si entiende que los alegatos del contribuyente en torno a las inconsistencias, incumplimientos u otras inobservancias que le han sido cuestionadas, son totalmente válidos. En este caso, el Acta de Descargo que se emita dará por cerrado el caso. Si por el contrario, los alegatos del contribuyente solo son parcialmente aceptados, o si no son acogidos ninguno de estos alegatos, se procederá con el proceso de determinación de oficio. En este caso la Dirección General de Impuestos Internos procederá a emitir una resolución administrativa de determinación de oficio, que deberá ser notificada al interesado dando constancia de recepción por parte de este¹³. Debe observarse que de acuerdo con las disposiciones del código tributario, las notificaciones de las actuaciones de la administración no se realizan obligatoriamente por ministerio de alguacil, ya que dicho código permite que estas notificaciones puedan ser realizadas por un funcionario actuante de la administración y en el artículo 55, párrafo III se establece que en este caso, así como en los casos en que la notificación sea realizada por telegrama, correo electrónico, fax, o cualquier otro medio electrónico, dichas notificaciones producirán los mismos efectos jurídicos que las practicadas por los alguaciles.

A modo de conclusión y en cuanto a estas reglas establecidas unilateralmente por la Administración Tributaria para el proceso de determinación de oficio se debe advertir, que las mismas someten al contribuyente a una doble instancia administrativa que retrasa indebidamente su acceso a la vía jurisdiccional para que un juez imparcial conozca de sus reclamos en contra de los actos de determinación impositiva, lo que evidentemente lesiona la tutela judicial efectiva del ciudadano y le permite a la administración seguir siendo juez de su propia causa; ya que

¹³ El artículo 55, parte capital, del código tributario dominicano con respecto a la notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria, dispone lo siguiente: “Las notificaciones de la Administración Tributaria se practicarán entregando personalmente, por telegrama, correspondencia certificada con aviso de recibo, por constancia escrita o por correo electrónico, fax o cualquier otro medio electrónico de comunicación que establezca la administración con el contribuyente. En el caso de notificaciones escritas, las mismas se harán por delegado de la administración a la persona correspondiente o en el domicilio de ésta.

entendemos que este procedimiento administrativo creado por esta norma general de forma paralela al código, resulta innecesario y complicado, puesto que la vía instituida por el legislador tributario para recurrir en contra de las determinaciones de oficio es el recurso de reconsideración, regulado por el artículo 57 de dicho código, por lo que someter al contribuyente a otro procedimiento previo a la interposición del recurso de reconsideración, como lo hace esta norma general, se convierte en un nuevo obstáculo que le impide a este accionar en justicia.

CAPÍTULO 4. LOS VICIOS QUE INVALIDAN LA NORMA GENERAL NÚM. 2-2010 EN EL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO

Al examinar en el capítulo anterior el contenido de la norma general núm. 2-2010 se ha podido advertir que la misma contiene ciertos vicios que la invalidan de cara a los límites establecidos por los principios constitucionales del régimen tributario. En este capítulo nos proponemos identificar cuáles son esos vicios, así como estableceremos la propuesta para subsanar los mismos.

4.1. Desbordamiento de la Reserva de Ley o Principio de Legalidad al legislador delegar en la Administración Tributaria la potestad para establecer las bases del tributo

En nuestro sistema constitucional ninguna norma de carácter inferior es válida para alterar la distribución de las funciones y competencias que la Constitución establece. Lo antes dicho se desprende del contenido del artículo 6 de la Constitución, que al regular la Supremacía de la misma expresa lo siguiente: “Son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución”.

Cabe destacar que un rasgo peculiar de nuestra Constitución, de importante trascendencia en materia fiscal, consiste en que el poder legislativo al igual que los demás poderes, en lo que respecta a sus competencias, no puede desprenderse de sus funciones legislativas y delegarlas en órganos pertenecientes a otro poder. Basta recordar los mandatos derivados de los artículos 4 y la letra a) del numeral 1 del artículo 93 de la Constitución.

Una muestra del interés en mantener un estricto ámbito delimitador de competencias entre los poderes del Estado para concretizar el principio de separación de poderes, es lo previsto en la Constitución en relación a los conflictos de competencia que como atribución funcional debe resolver el Tribunal Constitucional de acuerdo al numeral 3 del artículo 185 de la Constitución, que no es más que cuando uno de los poderes del Estado invade las atribuciones que la Constitución le ha facultado; es decir, que la Constitución prevé la vía para solucionar tales conflictos, con lo que se reafirma el interés del constituyente de que se cumpla con el

reparto de atribuciones, sin invadir la de otro poder del Estado (Otto Mayer tuvo ocasión de justificar el citado principio y su importancia en el derecho administrativo; citado por Eberhard Shmidte,: “La teoría general del Derecho Administrativo como sistema”; Editorial Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 199).

No debemos confundir lo que es el principio de separación de poderes en el campo del poder legislativo a secas, pues los demás poderes del Estado basados en la cláusula de Estado democrático de derecho, tienen reconocimiento para contribuir en que se impulsen las creaciones de leyes que sirvan a la organización y a la convivencia de la sociedad; en ese sentido, el artículo 96 de la Constitución faculta tanto al poder ejecutivo y al poder judicial (este último en forma limitada) en las iniciativas para la formación de las leyes. No debemos obviar que luego de la reforma constitucional de fecha 26 de enero de 2010, se ampliaron las bases del sistema democrático como fórmula de consenso entre el Estado y el ciudadano, por el reconocimiento de este último en la propulsión directa de normas, al insertarse de acuerdo al artículo 97 de la Constitución, la iniciativa popular legislativa.

Claro está que como la creación de impuestos representa un sacrificio patrimonial de los ciudadanos, se descarta en la practica la posibilidad de que los ciudadanos presenten propuestas para contribuir más, desde el punto de vista impositivo; sin embargo, es posible que tales propuestas se puedan formular en procura de modificar leyes impositivas con el fin de reducir determinadas cargas tributarias, dado que la habilitación constitucional para que los ciudadanos presenten propuestas legislativas no está condicionada a los temas tributarios.

Haciendo hincapié, la piedra angular de la separación de poderes es la reserva de ley o principio de legalidad, ya que en ella se sintetizan los objetivos que subyacen en la garantía que representa tanto la clausula del Estado de Derecho como el principio democrático. La doctrina de la reserva de ley hoy en día es un tema discutido; algunos autores consideran que el concepto de reserva de ley debe ser visto con un alcance atenuado, mientras que otros exigen que sea de cumplimiento estricto (criterio rígido), sobre todo cuando se trate de sacrificios de derechos fundamentales, tales como la libertad y la propiedad (Harmut Maurer, 17ª Edición, pág. 155).

Conviene destacar, sin ánimo de apartarnos del tema central de este trabajo, que es en el ámbito tributario, que la doctrina de reserva de ley hoy día es cuestionada o por lo menos matizada, como por ejemplo, en los ámbitos de las prestaciones sociales, basándose en la clausula del Estado social en la que se justifica la intervención estatal para satisfacer el interés general; la regulación legal o no de tales ámbitos y su interpretación vendría impuesta a nuestro modo de ver del texto constitucional de cada nación; jurisprudencialmente en algunos países especialmente de régimen parlamentario, ha sido aceptado el hecho de que no hace falta una regulación que descienda hasta las pormenores en materia de subvenciones, de modo que todavía se le puede dejar a la administración un suficiente margen de maniobras para una aplicación flexible; así como en los casos de necesidad que se presenten de forma súbita (Harmut Maurer. Derecho Administrativo. Parte General. Editorial Marcial Pons, Madrid, 2011, pág. 158.).

Con orientación al criterio de reserva atenuada, en la doctrina española (Eusebio González, citado por Valdés Costa, “Instituciones de Derecho Tributario, Segunda Edición, Editorial de Palma,, Buenos Aires, 2004, pág. 138) señala:

“No es necesario que el legislador primario configure todos los elementos, bastará con que la ley determine los elementos esenciales del tributo, gozando de la facultad de delegar en el poder ejecutivo la regulación de los restantes elementos”; “de este modo, la reserva atenuada constituye una clara expresión de confianza en el gobierno por parte del legislativo o el reconocimiento explicito de su competencia”.

La postura antes citada al parecer olvida, que la materia impositiva implica afectación del patrimonio de los ciudadanos, de modo que la garantía de control y de exigencia de una actuación racional de la Administración Tributaria, es la reserva de ley; en ese orden nos parece más acertado el criterio de inclinación rígida del jurista español Fernando Sainz de Bujanda (citado por Valdés Costa, pág. 139), cuando expresa: “Cuando la Constitución vigente dice-siguiendo las pautas de constituciones extranjeras; declara que los tributos... solo podrán establecerse con arreglo a la ley”; no se está limitando a decir que ley contendrá un compendio de recomendaciones orientadas a pautas” en cualquiera de las interpretaciones posibles rígida o

flexible, cabe entender que los elementos esenciales, configuradores del tributo están reservados a la ley y así lo dispone la ley general tributaria, estableciendo la enumeración de estos elementos”.

En el caso nuestro, consideramos que de la lectura de los artículos que inicialmente citáramos en esta sección, como son el artículo 4 y el 93, numeral 1, letra a) de la Constitución, el concepto de reserva de ley atenuada no es posible aplicarlo, sino que el que impera es el concepto ortodoxo o rígido basado en el principio de separación de poderes. En lo que respecta a la materia reservada a la ley en la rama tributaria, el único reglamento procedente es el de ejecución en cuanto sea necesario para la efectiva aplicación de la ley; criterio afirmado en palabras de (Rodolfo Spisso, pág. 255), al expresar: “La cuantificación de la base imponible del tributo debe ser por ley”.

Todo lo antes expuesto nos permite señalar que la Norma General núm. 2-2010 dictada por la Dirección General de Impuestos Internos para regular el Procedimiento de Determinación de Oficio, tiene su base en una delegación legislativa amplia, o como en doctrina algunos prefieren llamar “una delegación en blanco”, ya que el legislador al crear el Código Tributario delegó en otro órgano ajeno a éste; lo que materialmente la Constitución le encomendó.

No debemos olvidar que todo desconocimiento del legislador al crear la ley, del mandato constitucional de reserva de ley, pudiera dar lugar a habilitar la instancia que la Constitución dispone para preservar su supremacía conforme al artículo 184; tarea encomendada al Tribunal Constitucional y que se puede materializar mediante una acción directa de inconstitucionalidad; o por el contrario pudiera ser invocado por vía difusa, ante la impugnación de un contribuyente en el curso de una contestación en base al cobro de tributos por parte de la Administración Tributaria, de la inconstitucionalidad de la norma, en base al artículo 189 de la Constitución, pudiendo llegar por vía de la revisión de sentencia ante el Tribunal Constitucional, quien tendría la oportunidad de referirse al respecto.

4.2. Delegación legislativa amplia en violación a la Constitución

En la República Dominicana el ejercicio de cada uno de los poderes del Estado está sometido a los límites establecidos en la Constitución, éstos se desprenden de los lineamientos constitucionales contenidos en los artículos 4 y 6 de la Constitución, cuyos corolarios son, por una parte, el principio de separación de poderes y el de la supremacía constitucional que garantizan el orden y el sometimiento de cada uno de los poderes al respeto de sus potestades, proscribiendo la nulidad de sus actos en caso de no hacerlo.

La función legislativa es la más llamada a actuar apegada al orden constitucional, toda vez que gran parte de sus decisiones van destinadas a regir la vida de sus representados; de ahí que tanto las formalidades para cada una de sus actuaciones, así como el contenido material de las mismas, deberán estar acorde a la Constitución.

La delegación legislativa, es un tema que por su relevancia ha sido tratado ampliamente en doctrina; partiendo de los diferentes enfoques decantado del derecho comparado se advierte, que la delegación depende de la construcción constitucional de cada país; que en tanto ley fundamental contenga la habilitación para que el poder legislativo delegue en el ejecutivo, aspectos que debieron ser contenidos en la ley. Los países que han incorporado expresamente en sus modernas constituciones la posibilidad de que el legislador, sin renunciar a sus atribuciones pueda delegar en el poder ejecutivo, lo han hecho para asegurar la buena marcha de los intereses de la nación; dentro del marco de una política definida por el legislador, o sea que no es una delegación abierta; así lo ha expresado (Rodolfo Spisso, pag. 262) al señalar que: “Se sostiene que la complejidad de la vida moderna exige aceptar cierto grado de delegación, que posibilite adaptar el principio consagrado en la ley a los hechos cambiantes de la realidad económica, de forma tal que el legislador sin resignar sus atribuciones puede encargarle al poder Ejecutivo la determinación dentro de ciertos límites expresos o virtuales de algunas circunstancias especiales para el debido funcionamiento del mecanismo legalmente organizado”.

En el caso de la nación argentina, el artículo 76 de la Constitución prohíbe la delegación de facultades legislativas en el poder ejecutivo, permitiendo excepciones en materia de

administración o de emergencia pública. Esta delegación es por materias y plazos determinados. En materia de tributos la prohibición de delegación es clara en armonía al principio de reserva de ley consagrado en el artículo 17 concordado con el artículo 99, inciso 3, al prohibir al Poder Ejecutivo aun en situaciones de emergencia el ejercicio de facultades legislativas en el ámbito tributario.

La Constitución italiana recoge el principio de reserva de ley en su artículo 23, según el cual ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta sino en base a la ley; aunque los artículos 72 y 77 prevén la delegación legislativa, permitiendo la posibilidad de que el gobierno pueda en casos extraordinarios establecer tributos, al insertar en el referido texto “en cualquier materia”, lo que al parecer ha sido objeto de una interpretación amplia permitiendo que el gobierno por decreto regule la materia tributaria.

En España, el principio de legalidad está consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución; el de reserva de ley en materia tributaria en el artículo 31.3, toda vez que solo puede establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. La delegación legislativa está expresamente consagrada en el artículo 82, limitada solo a las materias que se refieran a derechos fundamentales, libertades públicas, estatutos de autonomía y régimen electoral, siendo discutida la posibilidad de que en determinados aspectos del tributo, el legislador pueda delegar en el gobierno; muestra de esto, es la postura inestable del Tribunal Constitucional Español, al entender que en materia tributaria el principio de legalidad no rige de manera absoluta (STC, sentencia 6/1983, 4 febrero), mientras que en otros casos ha entendido que “la creación del tributo y la determinación de los elementos esenciales pertenecen siempre al plano de la ley y no pueden dejarse a la legislación delegada y mucho menos a la potestad reglamentaria” (STC, sentencia 41/1983, 18 de mayo y 51/1983, 14 junio) (Rodolfo Spisso, pag. 282).

Uno de los juristas españoles más destacado (García de Enterría, Eduardo. Decimo Cuarta Edición, Ed. Aranzadi, S. A., 2008 Navarra España, Tomo I, pág. 257) haciendo un análisis de la delegación legislativa señala: “No es que el poder legislativo abdique de sus responsabilidades y las transfiera a otro centro orgánico; esto no puede hacerlo ningún órgano, porque todo poder es

antes que una facultad una función, una obligación de actuar”; “habría transferencia de poder si estuviéramos ante el fenómeno de los llamados en derecho constitucional “plenos poderes”, esto es una entrega en blanco formal de las competencias legislativas al ejecutivo”.

En Francia, el artículo 34 de la Constitución prevé el principio de legalidad en materia de impuestos, al indicar que corresponde a la ley el establecimiento y las modalidades de los mismos; permitiendo a la vez una especie de delegación amplia al no exceptuar materia, sino que con la autorización del parlamento y durante un tiempo determinado, el gobierno puede reglar ámbitos del dominio de la ley, tal como lo dispone el artículo 38. La formula constitucional francesa conforme lo señala (Valdés Costa, Ramón pag. 147, citando a Mauro Cappelletti que este partage, “cette división” de las competencias legislativas es la innovación más sensacional y revolucionaria de la Constitución De Gaulle, e implica un rechazo al monopolio legislativo del parlamento y agregó que el llamado “domaine réglementaire”, ha pasado a ser la regla y no la excepción”); aunque cabe admitir que hoy en día ha habido una evolución constitucional del Consejo de Estado favorable al parlamento.

En el caso de Alemania, la ley fundamental de la República Federal prevé la delegación legislativa en el artículo 80 bajo la condición de autorización previa por vía de la ley, siendo el legislador quien fija el programa a realizar en el reglamento.

En nuestro caso entendemos que no existe la delegación legislativa, tomando en cuenta que nuestra Constitución no contiene disposición alguna al respecto; más bien luego de la reforma constitucional del 26 de enero de 2010, se da paso no solo al control de la legalidad, sino a un control más amplio, el de la constitucionalidad o juridicidad, al incorporarse en el artículo 6 de la Constitución para garantizar su supremacía, el sometimiento a la misma de los poderes públicos, condicionando la validez de sus actos al acatamiento de las disposiciones constitucionales, lo que se afianza con un principio de separación de poderes, que de acuerdo al contenido del artículo 4 de la Constitución no permite a los Poderes del Estado delegar sus funciones en otro poder,

El ámbito reglamentario en provecho del poder ejecutivo, irradiado de paso en la administración, está previsto en nuestra Constitución en el artículo 128, numeral 1, letra b) que al establecer las atribuciones del Presidente de la República dispone: 1) “En su condición de Jefe del Estado le corresponde : b) Promulgar y hacer publicar las leyes y resoluciones del Congreso Nacional y cuidar de su fiel ejecución, expedir decretos, reglamentos e instrucciones cuando fuere necesario”; y del numeral 2 letra a) del mismo artículo, al señalar que en su condición de Jefe del Gobierno tiene la facultad de nombrar los ministros y vice ministros y demás funcionarios públicos que ocupen cargos de libre nombramiento o cuya designación no se atribuya a ningún organismo del Estado reconocido por la Constitución o por las leyes.

Conforme a los citados textos tenemos por un lado, que el poder ejecutivo tiene facultad por vía de reglamento de dictar normas típicas, que son las que directamente le permite la Constitución y por cuyo imperio goza el ejecutivo de potestades; a este ámbito lo denomina parte de la doctrina “Reserva de la Administración” como garantía del principio de separación de poderes en provecho del poder ejecutivo (Marienhoff, Miguel S. “Tratado de Derecho Administrativo”, Cuarta Edición, Tomo I, Editorial Abeledo Perrot, 2010, Buenos Aires, pág. 261); a título de ejemplo se puede considerar como reglamentos de este tipo, los relacionados con la organización administrativa; así las facultades del ejecutivo de nombrar y destituir funcionarios públicos no regidos por la ley de función pública. Por otro lado, los reglamentos de ejecución, que son los que en ejercicio de atribuciones constitucionales se desprenden del citado artículo emite el poder ejecutivo para hacer posible o más conveniente la aplicación o ejecución de las leyes, previendo los detalles omitidos en estas. En este tipo de reglamento el ejecutivo no puede alterar su espíritu por vía reglamentaria; debiendo observar los límites establecidos en la Constitución (Marienhoff, Tomo I, pág. 259).

En el ámbito dominicano y en el caso de la materia tributaria, el legislador al elaborar el código Tributario previó en su artículo 34, modificado por la Ley 227-06 de fecha 19 de junio del 2006 de Autonomía de la DGII, una amplia facultad, más bien delegación, para que la Administración Tributaria dictara las normas necesarias para la administración, determinación y aplicación de los tributos, así como para interpretar administrativamente el código; poderes que se reafirman en el artículo 35, al facultar a la Administración Tributaria en la determinación de

oficio, a establecer por vía reglamentaria, los coeficientes, índices y promedios que sirvan de fundamento para estimar la base imponible de los tributos, así como a tomar cualquier otra medida conveniente para la buena administración y recaudación del tributo.

Esa habilitación o delegación, ha sido el fundamento para que la Administración Tributaria dictara en el año 2010, la Norma General núm. 2-2010 del 15 de marzo de dicho año, la que constitucionalmente y desde su origen, no resiste un análisis válido tomando en cuenta lo que hemos expuesto en los apartados inherentes a la reserva de ley y principio de legalidad; por cuanto, para dictar esta norma se parte de una habilitación legal que violenta el principio de separación de poderes; así como de una delegación por parte del Congreso Nacional, de una materia, a favor del ejecutivo o de la Administración Tributaria, que subvierte el orden constitucional.

Tal como fue expuesto sucintamente en el capítulo anterior, el contenido material de la norma general núm. 2-2010 violenta la Constitución en su artículo 93, ordinal 1, letra a), al disponer, por ejemplo, en su artículo 5 los distintos tipos o métodos para el procedimiento de determinación de oficio, cuando el código no prevé ninguna distinción ni tipos de procedimiento, siendo esto una regulación reservada a la ley, conforme a lo previsto por el citado artículo 93, que le reserva a la ley la creación del tributo, así como sus formas de recaudación e inversión; de donde se desprende que no resulta válido ni acorde con la normativa constitucional que mediante una norma general de la Administración Tributaria, se introduzcan modalidades en la recaudación, al establecer, como se dispone en el comentado artículo 5, tipos o métodos para determinar de oficio la base o cuantía de la obligación.

Otro artículo de esta norma general que está en desacuerdo con la Constitución y que violenta la reserva de ley, es el artículo 17, que establece unos porcentajes o escalas para fijar administrativamente en base a la actividad económica y rango de ingresos de los contribuyentes, lo que esta norma denomina como “Tasa efectiva de Tributación”, para fines de los procesos de determinación de oficio. Cuando lo correcto es que las escalas, parámetros y porcentajes creados administrativamente por esta norma general, debieron ser fijados en la ley, para que a partir de éstos, la Administración Tributaria obrara.

Lo citado a modo de ejemplo, además de otras consideraciones que expresáramos en el capítulo 3 al comentar las principales disposiciones de esta norma general, constituye una muestra de cómo la Administración Tributaria por una delegación legislativa que riñe con la Constitución, se ha convertido en legislador al dictar la citada norma general, instituyendo un procedimiento que debió ser regulado mediante ley y creando administrativamente las bases para determinar la cuantía de la obligación, en el ejercicio de la facultad de determinación de oficio, que sustancialmente solo puede ser fijada mediante ley.

En nuestro Estado constitucional democrático de derecho, en donde se garantizan las libertades públicas mediante el control de juridicidad, que es la validez de los actos de los poderes públicos cuando respeten la Constitución, no se asimila que en una materia como la tributaria, en la que la Administración Tributaria es parte interesada, esta pueda elaborar sus propias reglas y de forma paralela al código, bajo el subterfugio de una delegación reglamentaria prevista en la Ley núm. 11-92 que crea el Código Tributario; por tal razón, creemos que el pronunciamiento de la inconstitucionalidad de la Norma General núm. 2-2010 está latente en sede jurisdiccional por vía del control difuso, o por vía del Tribunal Constitucional por medio de la revisión de sentencia contencioso administrativa, si tal vicio es discutido, o por vía de acción directa de inconstitucionalidad.

Por todo lo anterior resulta evidente, que está reñido con la Constitución que la Administración Tributaria, valiéndose de una delegación que injustificadamente le ha sido efectuada por el Código Tributario, pretenda como lo hace en esta norma, crear procedimientos y parámetros de tributación que necesariamente deben ser instituidos por ley, al tratarse de procedimientos administrativos que comportan una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales y al ser la Administración Tributaria el sujeto acreedor de la obligación tributaria, no es equilibrado pensar que pueda crearse sus propios procedimientos para exigir la tributación hasta por métodos de determinación indirectos y presuntos, como se dispone en esta norma, ya que esta forma de obrar coloca a la Administración en una posición de superioridad en la relación jurídica tributaria, que desarticula el principio de legalidad y de igualdad en perjuicio de los contribuyentes, lo que atenta contra sus derechos y garantías fundamentales.

CONCLUSION

Conforme al contenido de este trabajo, se ha partido en primer orden en hacer un análisis de como la determinación de la base imponible del tributo en los procedimientos de determinación de oficio ha estado operando en nuestro régimen tributario. Comprender este tema y detectar sus falencias constitucionales nos ha llevado a analizar los principios de naturaleza estrictamente constitucional, como son los principios supra ordenadores del Estado como el principio de separación de poderes, de reserva de ley, supremacía constitucional y los derechos fundamentales de las personas, así como los principios integrantes que afectan en sentido general a la administración, lo que abarca a la administración tributaria; tales como principio de legalidad, de no confiscatoriedad, de equidad, entre otros.

La ponderación de tales principios nos ha permitido concluir que la Norma General núm. 2-2010 dictada por la Dirección General de Impuestos Internos en fecha 15 de marzo de 2010, es inconstitucional, ya que es el producto de una omisión constitucional del legislador al crear la ley, en este caso la ley núm. 11-92 que instituye el Código Tributario, por cuanto ha delegado en la Administración Tributaria en su artículo 34, establecer las bases para la determinación del tributo, con lo que olímpicamente violentó el principio de separación de poderes consagrado en el artículo 4 y de reserva de ley, contenido en los artículos 93.1 a) y 243 de la Constitución.

Los mecanismos de determinación así establecidos exponen a los contribuyentes, quienes solo están obligados a tributar en base a la ley de acuerdo al artículo 75.6 de la Constitución, a un riesgo constante de arbitrariedades por parte de la Administración Tributaria; no hay que tener elementos estadísticos para concluir que la Administración Tributaria incurre en excesos y en cobros que atentan en ocasiones con el principio de no confiscatoriedad, ya que el solo hecho de permitirle a la Administración que instituya las reglas en el procedimiento de determinación de oficio de las bases del tributo; tributos de los que esta es a la vez acreedora, o sea parte interesada, conlleva a que en su actuar se ha de inclinar por el camino de la inequidad y arbitrariedad en detrimento de la verdadera capacidad económica del contribuyente.

No pretendemos incitar con nuestro trabajo una especie de rebelión tributaria, ni que se obstruya el accionar de la Administración en la recaudación de los tributos, ya que como ciudadanos estamos convencidos de que se debe tributar, puesto que es un deber constitucional como justo precio de vivir en sociedad; para ello aspiramos que también la Administración Tributaria cumpla con el deber constitucional de exigir solo lo tasado en la ley y de que el poder ejecutivo haga uso de lo recaudado de forma eficiente y transparente, como mandan los artículos 75.6 y 238 de nuestra Constitución.

RECOMENDACIONES

De lo tratado en los apartados anteriores, el re encausamiento de todo lo inherente al tributo, sus bases, formas de cuantificación, así como el procedimiento de determinación por parte de la Administración Tributaria, ha de ser por el sendero de los principios constitucionales incardinados en los artículos 4, 6, 68, 69, 93-1-A, 138 y 243, entre otros, lo que nos lleva a concluir que debe ser partiendo de una modificación al Código Tributario, ya que resulta evidente que esta legislación tiende a favorecer los intereses del Fisco, fomentando una relación tributaria desequilibrada y siendo la determinación de oficio una de las materias donde más se advierte este desequilibrio.

Para lograr tales objetivos, dentro de las modificaciones a contemplar están las siguientes:

En primer lugar, las modalidades o métodos para la determinación de oficio, tanto la directa como la indirecta, deben ser insertadas dentro del código tributario, ya que no se explica que el código instituya la facultad de determinación y que establezca los casos en que procederá la determinación de oficio, como los señala en su artículo 66, pero que a la vez cometa el desliz de dejar a la iniciativa de la Administración los métodos o elementos para establecer la cuantía de la obligación en los casos de determinación de oficio, máxime cuando hemos podido advertir que esta delegación de facultades que ha efectuado el legislador tributario dominicano en provecho de la Administración Tributaria, no le está permitida por nuestro ordenamiento constitucional.

Por lo que se deben insertar varios artículos en el código tributario donde se regulen taxativamente los métodos para determinar de oficio, respetando siempre los derechos de defensa de los contribuyentes frente a este procedimiento.

En segundo lugar, los coeficientes o índices de rentabilidad que ha pretendido regularse por vía de la norma general núm. 2-2010 en su artículo 17, también deben ser objeto de regulación legal, ya que resulta evidente que con estos índices se afecta la capacidad contributiva de los ciudadanos y esta solo puede ser afectada mediante ley, tal como lo establecen los artículos 93, numeral 1, apartado a) y 75.6 de la Constitución. Además, se puede establecer en el

código otros parámetros o índices para apreciar la capacidad económica del contribuyente en los casos de determinación indirecta, tales como si posee varios establecimientos comerciales, el monto de sus depósitos y movimientos bancarios, el número de empleados, el monto de sus compras y adquisiciones, etc., debiendo el código establecer claramente en cuales casos se podrán aplicar unos u otros de estos parámetros para medir la capacidad contributiva de la forma más directa o real posible. Con la inserción de estas reglas se controla la actuación de la Administración, tanto de decisiones discrecionales como la actuación de sus inspectores en los casos de procedimientos de determinación de oficio.

En tercer lugar, se debe reforzar la parte del código que tiene que ver con la administración de la prueba e insertar reglas claras con lo referente a la prueba pericial a fin de salvaguardar el derecho de defensa de los contribuyentes, ya que el código solo contiene tres artículos que tratan de la prueba, como son los artículos 59, 60 y 61, los que resultan insuficientes; por ejemplo, en dicho código se hace silencio con respecto a la prueba procedente del informe pericial que preparan los auditores al servicio del Tribunal Superior Administrativo en los casos que dicho tribunal entienda que resulte procedente, pero este informe solo es conocido por el tribunal, por lo que no es un documento contradictorio ni debatido con el contribuyente, lo que lesiona gravemente su derecho de defensa y genera una desigualdad de armas en perjuicio del mismo.

En cuarto lugar, otro aspecto que a nuestro juicio fortalece el Estado Constitucional de derecho cuyas clausulas se extraen de los artículos 4, 6, 7, 8, 40, 68 y 69, los cuales vinculan a todos los poderes del Estado, así como a la Administración Tributaria, es que como no existe en nuestro esquema administrativo un órgano instructor o investigador neutral que dilucide los casos de conflictos entre la Administración Tributaria y el contribuyente, sino que la Administración Tributaria además de ser quien aporta las pruebas al ejercer su potestad de fiscalización; es quien instruye y decide sobre lo que ella tiene interés “su recaudación”, trae como consecuencia que las determinaciones o resoluciones dadas por ésta, han de ser siempre en detrimento de los intereses del contribuyente; y en los casos que tiendan a favorecer, previo a dar su decisión, las trabas y dilaciones injustificadas pueden llevar a que el contribuyente acepte unos cálculos impositivos violatorios del principio de razonabilidad y de justicia tributaria.

Para evitar tales prácticas proponemos que la ley establezca un procedimiento en el que prevalezca la presunción de inocencia y de buena fe del contribuyente que ha hecho su declaración tributaria de forma oportuna (excluyéndose de tales presunciones, al contribuyente que no cumpla con su deber de declarar, ya que en este caso ha incumplido uno de los deberes ciudadanos fundamentales, que es el de tributar-art. 75.6 de la Constitución). En ese sentido, se debe resaltar, que ya ha sido sembrado el germen de esta presunción de buena fe, puesto que la nueva ley núm. 107-13, que entrara en vigor en el año 2015, consagra en su artículo 3, numeral 14 el “Principio de buena fe”, en cuya virtud, las autoridades y los particulares presumirán el comportamiento legal de unos y otros en el ejercicio de sus competencias, derechos y deberes.

Esto indica que se debe modificar el artículo 66 del código tributario que regula la determinación de oficio, a fin de ajustarlo con este nuevo principio, ya que del contenido de este artículo, específicamente de su acápite 2 se desprende que aunque el contribuyente presente su declaración de forma oportuna, la Administración puede presumir la mala fe y entender que dicha declaración ofrece dudas y esto la faculta para que descarte esta declaración y determine de oficio el monto de la obligación tributaria. Como se puede ver, estos dos textos entraran en una evidente contradicción, que tendrá que ser resuelta prontamente.

Obviando este inconveniente, si aplicamos este principio a la materia tributaria esto conlleva a que cuando el contribuyente presenta su declaración en tiempo oportuno y paga el impuesto correspondiente a la misma y cuando la Administración entienda que la declaración del contribuyente no es real ni exacta, para destruir el principio de buena fe, debe iniciar el procedimiento de impugnación de la misma por la vía judicial, solicitando a la vez la autorización del procedimiento de determinación de oficio que se corresponda con las circunstancias tasadas por la ley.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Asorey, R. (2000). *Protección Constitucional de los Contribuyentes*. Madrid: Educa. Marcial Pons.
- Barnichta, E. (2009). *Código Tributario, Impuestos y Exenciones* (1ª ed.). Santo Domingo: Editora Búho.
- Barnichta, E. (2011). *Derecho Tributario. Tomo I. Sustantivo y Administrativo* (1ra ed.). Santo Domingo: Editora Centenario.
- Cassagne, J. (2008). *Derecho Administrativo. Tomo II* (9ª ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- *Constitución de la República Dominicana* (2010). (2ª ed.). Santo Domingo: Editora Alfa y Omega.
- Dirección General de Impuestos Internos (2010). *Norma General núm. 2-2010 del 15 de marzo de 2010, que establece las disposiciones y procedimientos aplicables a la facultad legal de determinación de oficio de la DGII y las que rigen su potestad de introducir rectificaciones a las declaraciones juradas de los contribuyentes*. (www.dgii.gov.do/normas_generales).
- Fernandez, T. (2006). *Discrecionalidad, arbitrariedad y control jurisdiccional*. (1ª ed.). Lima: Editorial Palestra.
- García de Enterría, E. (2004). *Democracia, Ley e Inmunidades del Poder* (1ª ed.). Lima: Editorial Palestra.
- García de Enterría, E. (2008). *Curso de Derecho Administrativo* (14ª ed.). Navarra, España: Editorial Aranzadi.
- García de Enterría, E. (2009). *Democracia, Jueces y Control de la Administración*. (1ª ed.) Madrid: Thomson Civitas.
- Gordillo, A. (2003). *Tratado de Derecho Administrativo. Tomo I. Parte General* (8ª ed.). Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Marienhoff, M. (2010). *Tratado de Derecho Administrativo. Tomo II* (4ª ed.). Buenos Aires: Abeledo Perrot.

- Maurer, H. (2011). *Derecho Administrativo. Parte General* (17ª ed.). Madrid: Marcial Pons.
- Ross, J. (1989). *Derecho Tributario Sustantivo*. Colección Manuales de Finanzas Públicas. 18. Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria.
- Santamaría, J. (2009). *Principios de Derecho Administrativo General II* (2da. ed.). Madrid: Iustel.
- Schmidt-Assmann, E. (2003). *La Teoría General del Derecho Administrativo como Sistema*. Madrid: Marcial Pons.
- Soler, O. (2003). *Abuso del Estado en el ejercicio de la Potestad Tributaria*. (1ra ed.). Argentina: La Ley.
- Spisso, R. (2011). *Derecho Constitucional Tributario*. (11a ed.). Argentina: Editorial Abeledo Perrot.
- Valdés, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*. (nueva versión). Bogotá: Editorial Temis.
- Valdés, R. (2004). *Instituciones de Derecho Tributario* (2ª ed.) Buenos Aires: Lexis Nexis. Depalma.
- Zorzona, J. (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)* (1ª ed.). Madrid: Editorial Civitas.