

FRANCISCO CANAHUATE

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TEORÍA Y PRÁCTICA

*Sexta Edición
Corregida, Actualizada y Ampliada*

**SANTO DOMINGO, R. D.
2008**

INTRODUCCIÓN

El libro, según se ha dicho, es inmortal como el espíritu e indestructible como el pensamiento; pero aún así, debe adaptarse, como la ley, a las nuevas exigencias determinadas por la evolución de los pueblos y el progreso de las instituciones.

Fieles a ese postulado hemos trabajado arduamente para publicar la presente edición corregida, actualizada y ampliada de: "Impuesto sobre la Renta -Teoría y Práctica-".

Reconocemos que la publicación, por primera vez, de una obra de tal naturaleza en la República Dominicana fue un acto de verdadero atrevimiento de nuestra parte, pues, no sólo era el primer libro sobre la materia que circulaba en el país, a partir de la noche memorable del 10 de febrero del 1983, sino que con él asumimos un serio compromiso frente a la sociedad. Desde entonces hasta la fecha ha transcurrido más de un cuarto de siglo.

Las salvedades precedentes tienen como finalidad principal ubicar al lector en el sentido de que aquí se cumple perfectamente el dicho de que: "No están todos los que son ni son todos los que están"; sin embargo, hemos intentado exponer los temas con: precisión, claridad y en forma sintetizada; para satisfacer los requisitos básicos de un manual docente. Esperamos que al sentarnos en el banquillo de lo claro y lo confuso sean justos al dictaminar sus fallos, pero sin exonerarnos de culpa.

La proyección del texto se ha hecho utilizando un lenguaje sencillo, pero sin perder de vista que nos encontramos frente a una materia especializada con su propia terminología.

El trabajo, que se divide en seis partes, contiene diecisiete (XVII) capítulos generalmente bien definidos, suficientes para motivar el estu-

dio más profundo del asunto bajo análisis y garantizar un conocimiento adecuado en el nivel que nos propusimos desarrollar.

Su contenido se enmarca fielmente en las disposiciones establecidas en la vigente legislación del Impuesto sobre la Renta e Impuesto sobre Activos, aplicada en nuestro país a partir del 1ro. de junio de 1992 y 13 de diciembre del 2005, de conformidad con los Títulos II y V de la Ley No.11-92, de fecha 16 de mayo de 1992, modificada por la Ley No.557-05, la cual instituye el Código Tributario de la República Dominicana; así como, en los Reglamentos para su aplicación y las Normas Generales dictadas al efecto por la Administración Tributaria. Abarca, además de los aspectos generales, históricos, doctrinales, la jurisprudencia en puntos cardinales sobre el particular; así como, casos prácticos relativos tanto a las personas físicas como a las personas jurídicas, a la luz de los profundos cambios que acompañan las sucesivas reformas y modificaciones aprobadas por el Congreso Nacional y promulgadas por el Poder Ejecutivo hasta la fecha; las reglas que rigen la disolución de sociedades comerciales y el pago de los impuestos.

El libro mantiene invariable su estructura y metodología original; no obstante, su contenido abarca las trascendentales transformaciones que ha experimentado la Dirección General de Impuestos Internos, en el orden legal, tecnológico y administrativo, a partir de la publicación, en 1995, de la Quinta Edición de esta obra.

Hoy entregamos un documento valioso como síntesis para el especialista, actual y didáctico para el estudiante, y completo para el contribuyente; pero distante de ser una enciclopedia.

El primer gran aporte institucional de la legislación codificada, radica en hacer posible la necesaria unificación de criterio en la delicada gestión de control de los impuestos; así como la simplificación, coherencia, claridad y transparencia del sistema tributario en su conjunto; tal como se advierte, en el desarrollo de la presente obra.

EL AUTOR

REFLEXIONES PRELIMINARES DEL AUTOR

TRATADOS INTERNACIONALES Y REFORMA TRIBUTARIA

Los Tratados Internacionales, siguiendo los lineamientos del Derecho Internacional y Americano, constituyen actos jurídicos con superioridad jerárquica frente a las leyes adjetivas de la Nación, por cuanto la elaboración de la norma jurídica interna debe estar enmarcada en el ámbito de las disposiciones acordadas en los Tratados Internacionales, sean de carácter bilateral o multilateral y la promulgación de una ley posterior no deroga el tratado ni en todo ni en parte, ya que éste sólo puede ser derogado, expresamente, por las partes contratantes y atendiendo a las formalidades expresadas en el mismo convenio.

El punto es que al legislar debemos observar las reglas establecidas en dichos tratados. Especialmente las concernientes al de Libre Comercio suscrito entre la República Dominicana- Centroamérica y los Estados Unidos de Norteamérica conocido por sus siglas en inglés (DR-CAFTA) el cual fue aprobado por el Congreso Nacional y promulgado por el Poder Ejecutivo mediante Resolución No. 357-05 de fecha 9 de septiembre del 2005; así como, las relativas al Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, aprobado mediante Resolución No. 2-95 del 20 de enero del 1995 creando la Organización Mundial del Comercio.

En ese mismo orden, el Congreso Nacional debe ponderar el marco jurídico vigente cuando se proponen modificaciones a leyes adjetivas sobre la materia objeto de reforma. Un caso que ilustra claramente los conflictos que se generan, o pueden generarse, por la inobservancia de ese principio es el relativo a la coexistencia de la Ley No. 12-01 del 17 de enero del 2001, mediante la cual se estableció un impuesto sobre

la renta anual mínimo equivalente al (1.5%) de los ingresos brutos del período desnaturalizando el concepto de renta propiamente dicho, y el literal k) del Artículo 287 de la Ley No. 11-92. ¿ Qué sucedió?. Veamos.

REFORMA TRIBUTARIA DEL AÑO 2001

La Ley No. 147-00 del 27 de diciembre del 2000 cambió la base para el cálculo de los anticipos del Impuesto sobre la Renta a las personas jurídicas y aumentó la frecuencia de sus pagos de tres (3) que regían hasta el año 2000 a doce (12) a partir del 2001(Art.314 (L). Dicha ley fue modificada por la No. 12-01 con el objetivo de establecer que: “Independientemente de las disposiciones del artículo 267 de este Código, el pago mínimo del Impuesto sobre la Renta de las entidades señaladas en dicho artículo será del uno punto cinco por ciento (1.5%) de los ingresos brutos del año fiscal”. Su vigencia fue por un período de tres (3) años a partir del 1ro. de enero del 2001.

La indicada ley silenció dos aspectos que luego se convirtieron en conflicto entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos. El primero, concierne a las empresas con fecha de cierre de su ejercicio fiscal distinta del 31 de diciembre; y el segundo, la vigencia de otra disposición legal que reza:” Las pérdidas que sufrieren las empresas en sus ejercicios económicos, serán deducibles de las utilidades obtenidas en los ejercicios inmediatos siguientes al de las pérdidas, sin que esta compensación pueda extenderse más allá de tres ejercicios”. El texto precedente (Art.287, literal k) de la Ley No.11-92) fue posteriormente modificado; tal como se evidencia en esta publicación.

LA INTERPRETACIÓN DE LA DGII

La Dirección General de Impuestos Internos, admitió la presentación de la declaración jurada anual de las empresas, con el pago del impuesto mínimo conjuntamente con las pérdidas, para los años 2001-2003 sin objeción; pero luego, en el año 2004, interpretó la ley y los

hechos de manera tal que impugnó la compensación de tales pérdidas e hizo requerimientos significativos de pagos adicionales a los grandes contribuyentes afectados; requerimientos oficiales con los cuales éstos no estuvieron de acuerdo. Esa controversia originó un proceso que culminó con resoluciones de las autoridades competentes. Un problema creado por una legislación inconsistente.

PERÍODO FISCAL

El contenido del oficio que notificó la DGII a tales empresas, dice así: “Visto que la fecha de cierre de su Año Fiscal es el 31 de marzo, le recordamos que debe cumplir con el pago mínimo del 1.5% establecido en los Artículos 297 y 314 del Código Tributario, por lo tanto, le invitamos a rectificar su Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta y pagar, a más tardar...la cantidad expresada en el recibo anexo, suma esta con la que se completará el pago mínimo del Impuesto sobre la Renta”. Agregando, en el segundo y último párrafo: “Para su mejor edificación, le informamos que de acuerdo al Artículo 3 de la Ley 11-92, las empresas que hayan cerrado su Año Fiscal luego de la entrada en vigencia de la Ley 147-00 de fecha 27 de diciembre del año 2000, están obligadas a cumplir con las disposiciones del Párrafo I del Artículo 297 y Párrafo IV del Artículo 314 del Código Tributario, en lo relativo al pago mínimo del 1.5% de los Ingresos Brutos de su ejercicio fiscal, aún cuando se hayan acogido a la Ley de Amnistía Fiscal”.

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA

La entonces Secretaría de Estado de Finanzas, ahora de Hacienda, apoderada del caso, mediante el Artículo Único de su Resolución No. 168-04 dictada en fecha 12 de octubre del 2004 en calidad de Superior Jerárquico de la Dirección General de Impuestos Internos, dispuso que: “Los contribuyentes cuyas fechas de cierre fiscal a los fines del Impuesto sobre la Renta, sean 31 de marzo, 30 de junio y 30 de septiembre, con tasa efectiva de tributación inferior al 1.5% de sus ingresos

brutos, deberán cumplir en sus declaraciones del año 2004 de las disposiciones del Párrafo VII, del Artículo 297 con la ley 11-92, referente al Pago Mínimo, para completar el período de tres años establecidos en el referido texto legal”.

De ese modo, quedó eliminada la controversia sobre el particular y consecuentemente los expedientes con cierre hasta septiembre del 2001 que al efecto se habían notificado por la DGII a los contribuyentes afectados fueron revocados por Resolución Jerárquica del Secretario de Estado de Finanzas.

PÉRDIDAS EN CONTROVERSA

En relación con el aspecto de la compensación de las pérdidas para el ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre del 2004 la DGII, mediante oficio, comunicó: “...Es la opinión de este organismo recaudador que la compensación de que se trata, proveniente del arrastre de una pérdida fiscal atribuible al año 2003, no se ajusta a lo dispuesto por los párrafos I y VII del Artículo 297 del Código Tributario, modificado por la Ley No. 147-00, de fecha 27 de diciembre del 2000. En efecto, al establecer para el período en cuestión un impuesto mínimo del 1.5% sobre los ingresos brutos, la Ley presume la existencia de una Renta Neta Imponible que no admite la prueba en contrario, descartándose así la posibilidad para el contribuyente de compensar pérdidas fiscales correspondientes a dicho período”.

Luego, mediante otro oficio le comunicaba: “...En ese sentido, en virtud del artículo 45 del Código Tributario (Ley 11-92), les estamos remitiendo una Declaración Rectificativa del Impuesto sobre la Renta (IR-2) para el período fiscal 2004, la cual arroja un valor a pagar de RD\$, incluyendo recargos e intereses indemnizatorios, así como también el Reporte de los Anticipos Reliquidados, correspondientes a los períodos...”.

RESOLUCIÓN DE RECONSIDERACIÓN

Este conflicto que involucraba sumas extraordinarias y de gran magnitud fue parcialmente resuelto por la propia DGII. El criterio oficial sobre el asunto aparece en la resolución de reconsideración correspondiente a cada caso en controversia expresado así: *“Considerando que no obstante, la imposibilidad legal de compensar las pérdidas declaradas durante los ejercicios de vigencia del pago mínimo, esta Dirección General reconoce que durante el año 2003 se produjo un incremento significativo de la tasa de cambio que afectó la economía en general y ocasionó pérdidas por diferencias cambiarias en las empresas sin importar el tipo de actividad económica a la cual se dediquen. De conformidad con las disposiciones legales vigentes, cuando se producen incrementos en los ingresos fruto de fluctuaciones de la tasa de cambio, dichos ingresos se consideran parte de la renta gravable a los fines del impuesto; en ese mismo orden es procedente compensar las pérdidas no realizadas producidas por ajustes en la tasa de cambio...”*

RECURSO JURISDICCIONAL

La parte del caso no resuelta fue objeto del Recurso Contencioso Tributario y Administrativo y finalmente llegó, mediante Recurso de Casación, a la Suprema Corte de Justicia y se dictó sentencia, con el carácter de la cosa irrevocablemente juzgada, sobre el particular.

RENTAS MÍNIMAS PRESUNTAS

En efecto, en Audiencia Pública del 21 de mayo del 2008, la Cámara de Tierras, Laboral, Contencioso-Administrativo y Contencioso-Tributario de la Suprema Corte de Justicia, dictó sentencia rechazando el Recurso de Casación interpuesto por Administradora de Fondos de Pensiones Reservas, S.A. contra la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Tributario y Administrativo de fecha 4 de julio del 2007, en los términos siguientes:

“... tal como lo establece el Tribunal a-quo en su sentencia, la obligación del pago mínimo del Impuesto sobre la Renta se traduce en una presunción legal de ganancias para los contribuyentes, sujetos pasivos de esta obligación, por lo que lógicamente bajo este sistema no se admite la deducción de pérdidas que provengan de los períodos fiscales que tributaron bajo esta modalidad, ni durante su vigencia ni luego de su caducidad, como pretende la recurrente, ya que al establecer la Ley núm.12-01 la presunción de ganancias para esos períodos, que se traducía en la obligación del pago mínimo del 1.5% de los ingresos brutos del año fiscal, que debía ingresarse a la Administración con carácter de pago definitivo, no sujeto a reembolso ni a compensación, esta presunción legal eliminó la aplicación del referido literal k) del artículo 287 del Código Tributario, que trata de la deducción de pérdidas bajo el método ordinario, puesto que donde el legislador ha consagrado una presunción de renta o de ganancia, concomitantemente ha descartado la deducción de pérdidas que pudieran ser compensables contra estas ganancias presuntas; que en consecuencia, al establecer en su sentencia que las pérdidas de la recurrente correspondientes a los años fiscales 2001, 2002 y 2003 no pueden ser compensadas, el Tribunal a-quo ha realizado una correcta aplicación de la ley sin incurrir en el vicio denunciado por la recurrente, por lo que procede rechazarlo, así como el recurso de casación de que se trata, por improcedente y mal fundado”.

La Ley No.12-01 resultó claramente inconveniente e injusta por el daño que causó en las empresas que por su naturaleza operan con grandes volúmenes de ventas y pequeños márgenes de utilidad bruta, provocando en muchos casos su reorganización y consecuentemente reducción del nivel de empleo; sin embargo, la interpretación que de ella hizo la DGII y el Tribunal, hay que reconocerlo, fue ajustada a la doctrina.

El caso queda cerrado y el precedente es una enseñanza para todos.

Nuestro propósito, al incluir estas reflexiones de manera destacada en el libro, es colaborar con la necesaria transparencia en el proceso de elaboración, aprobación y aplicación de las leyes impositivas.

LA SEGURIDAD JURÍDICA

Es un principio constitucional que: "... la ley es igual para todos: no puede ordenar más que lo que es justo y útil para la comunidad..." y también lo es, el que reza que toda persona física o moral debe: "Contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas".

Los derechos adquiridos son una institución esencialmente de Derecho Privado, no de Derecho Público, conforme a la doctrina corroborada ampliamente por la jurisprudencia; en tal virtud, cuando éstos están constituidos definitivamente por una ley competente, pueden producir sus efectos en todas partes, con reservas del Orden Público. Es ahí, donde procede invocar el respeto a la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior, tal como lo dispone al Artículo 47 de nuestra Carta Magna.

LA TRANSPARENCIA

El Reglamento No.451-08 de fecha 2 de septiembre del 2008, para el uso de Impresoras Fiscales, en adición al Número de Comprobante Fiscal, establecido mediante el Reglamento No.254-06, persigue reducir la evasión a través de la transparencia y el control oficial de las ventas al consumidor final que se realizan cotidianamente en los establecimientos comerciales.