

Los nuevos límites del principio de legalidad: Un análisis de la sentencia 278-2014 del Tribunal Superior Administrativo: Recurso de amparo preventivo contra las compras por internet.

*Erick Albert Stern Comas**

SUMARIO

- I. Introducción
- II. Historial procesal
- III. Analisis del fallo
- IV. Conclusiones
- V. Bibliografía

Resumen

En el presente texto el autor analiza la sentencia 278-2014 del Tribunal Superior Administrativo de la República Dominicana, la cual ordena a la Dirección General de Aduanas abstenerse de cobrar impuestos a las importaciones con un valor inferior a USD 200.00. Son repasados los conceptos de “principio de legalidad” y de “reserva de ley”, los cuales son extendidos por la antedicha sentencia de un modo susceptible de instaurar un nuevo paradigma de interpretación legal en el derecho tributario.

Palabras claves: Principio de legalidad, reserva de ley, Derecho Tributario, compras por internet, Dirección General de Aduanas.

Summary

In the present text, the author analyzes judgment 278-2014 of the Administrative High Court of the Dominican Republic, which ordered the Directorate General of Customs to refrain from taxing imports with a value less than USD 200.00. The concepts of “rule of law” and “legal reserve” are revisited, since they were extended by the above judgment in a way susceptible of establishing a new paradigm of legal interpretation in tax law.

Key words: Rule of law, legal reserve, tax law, internet sales, Directorate General of Customs.

(*) Licenciado en Derecho egresado de la Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra, summa cum laude. Magister en Práctica Legal de la Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra. Abogado asociado especialista en Derecho Tributario en Pellerano & Herrera.

I. INTRODUCCIÓN

Aún pervive en el imaginario popular aquella mediatizada sentencia que “echó para atrás” el impuesto sobre las compras por Internet. Si bien muchos conocen el fallo, son pocos los que han podido examinar los motivos que lo sustentan y, más aún, sumergirse en las consecuencias que la consagración de dichos motivos pudiera traer a nivel jurisprudencial. En esta ocasión, haremos justo esto.

II. HISTORIAL PROCESAL

En fecha 30 de julio de 2014 varios periódicos nacionales publicaron un aviso a requerimiento de la Dirección General de Aduanas (DGA), el cual rezaba:

“La Dirección General de Aduanas (DGA) avisa a todo el sector de “Despacho Expreso de Envíos”, que opera al amparo del Decreto No. 402-05, de fecha 26 de julio del año 2005, que aprueba el Reglamento para ejercer esa actividad en la República Dominicana, que las mercancías importadas bajo la modalidad establecida en la “Categoría B” definida en el artículo 4 del mismo, deberán pagar los derechos e impuestos aduaneros que correspondan, a partir del día 15 del mes de agosto del año en curso...”¹.

Esta noticia causó gran conmoción en la ciudadanía y agitación dentro de la comunidad jurídica nacional. Producto de ello, algunas instituciones de protección de los derechos del consumidor, así como varias empresas comerciales afectadas por la medida, interpusieron tres acciones de amparo preventivo ante el Tribunal Superior Administrativo (TSA) de la República Dominicana. Estas acciones buscaban que se ordenara a la DGA abstenerse de recaudar impuestos sobre las importaciones inferiores a USD 200.00.

Las entidades accionantes fueron:

1. WENDY ALTAGRACIA GRULLÓN NÚÑEZ, ISMAEL RAFAEL DE PEÑA RODRÍGUEZ, y la SOCIEDAD COMERCIAL PORTES NÚÑEZ & ASOCIADOS, S.R.L;
2. La FUNDACIÓN JUSTICIA Y TRANSPARENCIA (FJT); la ALIANZA DOMINICANA DE DEFENSA DE LOS CONSUMIDORES Y USUARIOS, (ASODECU) y la CÁMARA DOMINICANA DE COMERCIO ELECTRÓNICO, INC.
3. La ASOCIACIÓN DOMINICANA DE EMPRESAS COURIER INC. (ASODEC); la sociedad FEDERAL EXPRESS DOMINICANA, S.A.S.; la sociedad GRUPO PYV S.R.L; la sociedad CPS, S.R.L.; la sociedad

1. República Dominicana. Tribunal Superior Administrativo (Segunda Sala). Sentencia 278-2014 del 15 de agosto de 2014, p. 76. [Sentencia TSA].

JET PACK S.R.L.; la sociedad AEROPAQ S.R.L.; la sociedad PICK N' SEND S.R.L.; la sociedad VIMENCA, S.A.; la sociedad TAINO EXPRESS DOMINICANO S.R.L.; la sociedad BUSINESS MAIL & CARGO S.R.L.; La sociedad EXPRESS PARCEL SERVICE INTERNATIONAL, INC. (EPS); la señora KEILA MINAYA HERNÁNDEZ; el señor- NOEL ARTURO RODRÍGUEZ CASTILLO; la señora MAYERUN PAOLA MARTÍNEZ CASTILLO y el señor ALEF CASTELLANOS ROMERO.

Sus acciones fueron clasificadas bajo los números de expedientes 030-14-000101, 030-14-01106 y 030-14-01132, respectivamente, siendo todas posteriormente unificadas para ser conocidas por la Segunda Sala del TSA. El proceso, por igual, contó con la participación de los siguientes intervinientes forzosos:

1. LIC. SIMÓN LIZARDO MEZQUITA, en su calidad de Ministro de Hacienda;
2. EL DEFENSOR DEL PUEBLO;
3. PRO CONSUMIDOR;
4. DR. REINALDO PARED, en su calidad presidente del senado, posteriormente excluido por decisión del tribunal;
5. EL SENADO DE LA REPÚBLICA DOMINICANA, posteriormente excluido por decisión del tribunal.

Igualmente, participaron del proceso en calidad de intervinientes voluntarios:

1. La ORGANIZACIÓN NACIONAL DE EMPRESAS COMERCIALES, INC. (ONEC);
2. La CÁMARA DE COMERCIO Y PRODUCCIÓN DE SANTO DOMINGO (CCPSD);
3. La ASOCIACIÓN NACIONAL DE IMPORTADORES (ANI);
4. La UNIÓN NACIONAL DE EMPRESARIOS (UNE);
5. La ASOCIACIÓN DOMINICANA DE INDUSTRIAS TEXTILES (ADITEX);
6. La ASOCIACIÓN DE FABRICANTES DE JEANS DE LA REPÚBLICA DOMINICANA (ASOJEAN);
7. La ASOCIACIÓN DE COMERCIANTES DE LA AVENIDA DUARTE (ASODUARTE);
8. La ASOCIACIÓN DE COMERCIANTES DEL CENTRO DE SANTIAGO (ACENSA)².

2. Sentencia TSA, p. 61.

Con la participación de todos esos actores, finalmente, en fecha 15 de agosto de 2014, día previsto para el inicio del cobro de los anunciados impuestos, la Segunda Sala del Tribunal Superior Administrativo emitió la sentencia No. 278-2014, mediante la cual:

“ORDENA a la DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS y a su Director ING. FERNANDO FERNÁNDEZ, abstenerse de ejecutar el Aviso publicado en el periódico Diario Libre de fecha 30 de julio de 2014, pág. 18, a su requerimiento, el cual reza: “La Dirección General de Aduanas (DGA) avisa a todo el sector de “Despacho Expreso de Envíos”, que opera al amparo del Decreto No. 402-05, de fecha 26 de julio del año 2005, que aprueba el Reglamento para ejercer esa actividad en la República Dominicana, que las mercancías importadas bajo la modalidad establecida en la “Categoría B” definida en el artículo 4 del mismo, deberán pagar los derechos e impuestos aduaneros que correspondan, a partir del día 15 del mes de agosto del año en curso...”³.

La sentencia definitiva –con sus motivaciones– tardó cerca de 5 meses en ser emitida y cuenta con la respetable cantidad de 77 páginas, si bien la mayoría de las cuales son consagradas a la transcripción verbatim de los alegatos de todas las partes involucradas. En fecha 2 de febrero de 2015, la DGA presenta recurso en revisión de amparo de la misma frente al Tribunal Constitucional de la República Dominicana (TC), sin que el TC haya tomado decisión al momento en que son escritas estas líneas.

III. ANÁLISIS DEL FALLO

Si bien conocemos el resultado, para comprenderlo, primero debemos estudiar la solicitud que le dio origen. A entender de los accionantes, el cobro por parte de la DGA de los impuestos anunciados, hubiera sido nulo por colidir con los siguientes principios:

A) Argumentos esgrimidos

1. Violación al principio de juridicidad;
2. Violación al principio de racionalidad;
3. Violación al principio de seguridad jurídica;
4. Violación al principio de previsibilidad;
5. Violación al principio de certeza normativa;
6. Violación al principio de proporcionalidad;

3. Sentencia TSA, p. 76.

7. Violación al principio de confianza legítima;
8. Violación al principio de irretroactividad de la ley;
9. Violación al principio de control de la legalidad de las actuaciones administrativas;
10. Violación al principio de legalidad tributaria;
11. Violación al principio de imparcialidad e independencia;
12. Violación al principio de coherencia;
13. Abuso en el ejercicio normativo del poder;
14. Violación al debido proceso;
15. Vulneración del derecho a la propiedad;
16. Vulneración del derecho a la libertad de empresa;
17. Vulneración de los derechos del consumidor;
18. Vulneración del derecho a la salud;
19. Vulneración de la supremacía de la constitución;
20. Usurpación de las atribuciones del Congreso Nacional;
21. Violación a la Ley 226-06;
22. Violación a la Ley 277-12;
23. Violación al Decreto No. 402-05;
24. Violación al DR-CAFTA y
25. Violación al Convenio de KYOTO.

B) Ratio decidendi

La motivación del tribunal abarcó dos páginas de contundente prosa, donde el TSA ponderó la efectividad que deben tener los mecanismos de tutela y protección de los derechos fundamentales, así como la imperiosa necesidad de defender la supremacía de la constitución. Respecto al tema que nos ocupa, el ingreso al país de mercancías de valor inferior a los USD 200.00, nos permitimos transcribir el texto de la sentencia:

“IV) Que las compras a través de Couriers están reguladas en nuestro país por el decreto 402-05, de fecha 26 de julio del año 2005, siendo un hecho no contestado, el de que la interpretación dada a dicho decreto hasta el 7 de noviembre del año 2012, fecha de promulgación de la Ley 253-12, es que las compras a través de internet, traídas a través del servicio de Couriers, que no excedan los doscientos dólares norteamericanos (US\$200.00), no están sujetas al pago de impuestos, así como gozan de un pronto despacho. Que a los fines de la presente acción de amparo, este tribunal entiende innecesario determinar si dicho decreto generó una exención impositiva, lo cual a todas luces sería inconstitucional, sino determinar, si dicha exención fue creada por el legislador, mediante la Ley 277-

12 del 27 de noviembre del año 2012, y en consecuencia, si la decisión de la DIRECCIÓN GENERAL DE ADUANAS, de inobservar los procedimientos previstos por el referido decreto 402-05, generan la violación de un derecho fundamental exigible mediante la acción de amparo.

V) Que la Ley 277-12, en su articulado único, se limita a derogar el artículo 49 de la Ley No. 253-12 de fecha 9 de noviembre del año 2012, el cual reza de la siguiente manera: “ARTÍCULO 49. A partir de la entrada en vigor de la presente ley, toda mercancía incluida en el Artículo 4, “Categoría B, sobre Envíos de Bajo Valor, libres del pago de derechos e impuestos”, del Decreto No. 402-05, del 26 de julio de 2005, importada mediante Despacho Expreso de Envíos (Couriers), pagará los impuestos correspondientes”. Sin embargo, y como alegan los accionantes, en las motivaciones de dicha ley, se hace expresa referencia a que la derogación realizada, es a consecuencia de la interpretación que hasta el momento se le había dado al Decreto 402-05, en específico a su Artículo 4, letra B), interpretación que varió al tenor del impuesto creado por el referido artículo 49 de la Ley No.253-12, lo cual se vislumbra de la simple lectura de los CONSIDERANDOS séptimo y octavo de la mencionada Ley 277-12.

VI) Es decir, el Estado Dominicano trató como exentos del pago de impuestos arancelarios los bienes importados a través del procedimiento previsto por el artículo 4 letra B) del Decreto 402-05, hasta tanto es promulgada la Ley 253-12, específicamente su art. 49, y volvió a tratarlos como exentos del pago de impuestos arancelarios una vez es promulgada la Ley 277-12, que deroga, como se lleva dicho, el referido art. 49 de la Ley 253-12. Situación que pretende variar la Dirección General de Aduanas, y que se permitió anunciar en el Diario Libre de fecha 29 de julio de 2014, para aplicarla a partir del 15 de agosto del mismo año.

VIII) Que este Tribunal, de la lectura completa de la referida Ley 277-12 de fecha 27 de noviembre del año 2012, entiende que sin lugar a dudas la intención del legislador al dictar la ley de referencia, es dar su aprobación a la interpretación y aplicación que, hasta la promulgación de la Ley 253-12, había dado el Estado Dominicano, al Decreto No.402-05, de manera específica a su artículo 4 letra B), y en consecuencia revestir de legalidad la exención de impuestos arancelarios, de que habían disfrutado los bienes importados a través del servicio de Couriers que no excedan de los USD\$200.00 dólares norteamericanos. IX) Que en consecuencia, al estar revestida de legalidad la exención, en principio creada por la interpretación que se dio al Decreto 402-05, mediante la Ley 277-12, al pretender la Dirección General de Aduanas desconocerla, incurre en la violación a lo que nuestra Constitución prevé en su artículo 69 numeral 10, el debido proceso administrativo”⁴.

4. Sentencia TSA, p. 71-72.

C) Implicaciones del fallo respecto al principio de legalidad

El fallo en cuestión plantea nuevos paradigmas en el derecho constitucional tributario. Una lectura de los considerandos decisorios revela que la razón para ordenar a la DGA abstenerse de cobrar el impuesto nacía del principio de legalidad: el impuesto era ilegal porque la ley había eximido a los despachos inferiores a los USD 200.00 del pago de impuestos.

En nuestro contexto dominicano, el principio de legalidad, o mejor dicho, la exigencia de legalidad, se incorpora en su significado más amplio a nuestra Constitución, cuyo artículo 40 numeral 15 hace eco del artículo 5 de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y el Ciudadano, el cual disponía que “todo lo que no es prohibido por la ley no puede ser impedido y nadie puede ser obligado a hacer lo que ésta no ordena”.

Es vox populi que el principio de legalidad es una regla fundamental del derecho público con plena vigencia tributaria⁵, toda vez que en virtud de lo que se ha dado a conocer como “reserva de ley”, los tributos que gravan a las personas bajo la jurisdicción del Estado Dominicano deben necesariamente ser instaurados por una ley formal, emitida por el Congreso Nacional y no por ninguna norma de rango inferior a la ley⁶.

En tal sentido se ha pronunciado nuestra jurisprudencia al anunciar:

La facultad tributaria del Estado no constituye una prerrogativa arbitraria ni ilimitada sino que se encuentra regulada por el ordenamiento jurídico a través de preceptos que con rango constitucional le imponen un valladar a este poder tributario del Estado y dentro de éstos existe el que se denomina como ‘Principio de Legalidad Tributaria’ que en nuestro ordenamiento encuentra su sustento en el artículo 37, numeral primero de la Constitución, que consagra que: ‘son atribuciones del Congreso establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión’; el que a su vez se relaciona con otro principio consagrado de forma general por el artículo 8, numeral 5 de la Constitución, que establece que: ‘a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe’; que de la combinación de estos preceptos resulta el principio inmovible de que los tributos y sus elementos sustanciales deben estar expresamente consignados a través de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo y este principio encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los

5. GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I. 4.ª ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1987, p. 361.

6. MORDEGLIA, Roberto H. Fuentes del Derecho Tributario. En: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (editor). *Tratado de tributación*. Tomo I, Volumen I. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003, p. 92.

contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos conllevan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares, lo que no sería legítimo en el estado de derecho si esta prestación no se obtuviera por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular⁷.

La ley debe contemplar tanto los elementos fundamentales del tributo como cualquier posible exención al mismo, puesto a que una vez instaurada una carga en virtud de la ley, expresión soberana de la voluntad del pueblo “cualquier modificación o limitación a una de estas leyes... mediante reglamentos, decretos, normas o resoluciones, constituyen una violación a los preceptos constitucionales y por lo tanto acarrea su inmediata nulidad”⁸. Además, debido a que las exenciones descolocan competitivamente, pues ninguna es en definitiva neutral, el principio de generalidad y el principio de reserva exigen que los repartos sobre la carga fiscal se realicen previo juicio de razonabilidad, propio del legislador⁹.

El principio de legalidad es una institución jurídica bien afianzada, por lo que la decisión del TSA, al aplicarlo en sentido estricto, no plantea nada nuevo. Es novedosa, sin embargo, la manera en la cual interpreta que la ley 277-12 ha creado una exención:

sin lugar a dudas la intención del legislador al dictar la ley de referencia, es dar su aprobación a la interpretación y aplicación que, hasta la promulgación de la Ley 253-12, había dado el Estado Dominicano, al Decreto No. 402-05, de manera específica a su artículo 4 letra B), y en consecuencia revestir de legalidad la exención de impuestos arancelarios¹⁰.

Esto desborda completamente la aplicación que hasta el momento se ha hecho del principio de legalidad, el cual siempre ha sido tomado en el sentido más estricto, tanto para evaluar los poderes que le otorga a la Administración, como para acotar las obligaciones que la ley misma ha creado. En la medida en que es posible aplicar una hermenéutica extensiva para reducir los deberes de la población, mientras que las cargas deben seguir un lenguaje inequívoco, la interpretación judicial del Derecho tributario se asemeja más al método pro reo que prima en el derecho penal.

Esto constituiría un nuevo paradigma en el Derecho tributario, caracterizado hasta entonces por la primacía de la “voluntad unilateral del Estado y no del acuerdo de voluntades de los sujetos intervinientes concretamente en la

7. República Dominicana. Suprema Corte de Justicia (pleno). Sentencia No. 4, dictada el 10 de noviembre del 2004 que declara conforme a la Constitución el Reglamento 79-03 B.J. 1128.
8. BARNICHTA GEARA, Edgar. *Derecho tributario administrativo*. Santo Domingo: Editora Corripio, 1989, p. 29-30.
9. MORDEGLIA, Roberto H. ob. cit., p. 97.
10. Sentencia TSA, p. 71.

obligación tributaria”¹¹. De mantenerse, este nuevo modelo interpretativo constituiría una garantía ante el contribuyente poco sofisticado de cara a un aparato recaudador cada vez más envolvente

IV. CONCLUSIONES

El principio de legalidad es una garantía fundamental de amplias repercusiones. En un Estado Social y Democrático de Derecho, “confiere a los sujetos económicos la capacidad de prever objetivamente sus cargas tributarias, otorgando así las indispensables garantías requeridas para una iniciativa económica libre y responsable”¹².

En la medida en que la política fiscal se vuelve cada vez más preocupada por la recaudación, en lugar de la generación de riquezas que repercutan a toda la población, el sistema jurídico debe proporcionar remedios que eviten al Estado volverse en contra de su propio pueblo¹³. “La potestad de la Administración no es omnímoda sino que está condicionada en cada caso por la norma general imperativa del cumplimiento de sus fines al servicio del bien común”¹⁴ y eso es precisamente lo que el Tribunal Superior Administrativo ha asegurado.

V. BIBLIOGRAFÍA

Libros

- ATALIBA, Geraldo. Seguridad Jurídica. Capítulo VII del libro Republica e Constituição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985. Traducción y notas de Antonio Beliver Sánchez. En: JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (editor). *Grandes Temas del Derecho Tributario, obra-homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Gerza y Alfonso Cortina Gutiérrez*. Guadalajara: Unidad Editorial Universidad de Guadalajara, 1995.
- BARNICHTA GEARA, Edgar. *Derecho tributario administrativo*. Santo Domingo: Editora Corripio, 1989.

11. ROSS, Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo*. Santo Domingo: Ediciones INCAT, 1989, p. 120.

12. ATALIBA, Geraldo. Seguridad Jurídica. Capítulo VII del libro Republica e Constituição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1985. Traducción y notas de Antonio Beliver Sánchez. En: JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (editor). *Grandes Temas del Derecho Tributario, obra-homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Gerza y Alfonso Cortina Gutiérrez*. Guadalajara: Unidad Editorial Universidad de Guadalajara, 1995, p. 236.

13. SPISSO, Rodolfo R. Tutela jurisdiccional en materia tributaria. En: JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (editor). ob. cit., p. 271. “La desprotección del contribuyente adquiere contornos dramáticos cuando el principio de legalidad ha sido relegado al olvido por un Poder Ejecutivo que so pretexto de un estado de emergencia económica ha hecho uso y abuso de la emisión de actos de substancia legislativa con contenido económico”.

14. PONT MESTRES, Magín. *Necesidad de adecuación de los procedimientos tributarios a la realidad actual y a la Constitución*. Comunicación presentada a la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras el 17 de mayo de 1995, p. 22, citando sentencia del Tribunal Supremo Español del 11 de julio de 1978.

- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Volumen I. 4.^a ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1987, p. 361.
- MORDEGLIA, Roberto H. *Fuentes del Derecho Tributario*. En: GARCÍA BELSUNCE, Horacio (editor). *Tratado de tributación*. Tomo I, Volumen I. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2003, pp. 81-176.
- PONT MESTRES, Magín. *Necesidad de adecuación de los procedimientos tributarios a la realidad actual y a la Constitución*. Comunicación presentada a la Real Academia de Ciencias Económicas y Financieras el 17 de mayo de 1995.
- ROSS, Jaime. *Derecho Tributario Sustantivo*. Santo Domingo: Ediciones INCAT, 1989.
- SPISSO, Rodolfo R. Tutela jurisdiccional en materia tributaria. En: JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio (editor). *Grandes Temas del Derecho Tributario, obra-homenaje a los profesores Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Gerza y Alfonso Cortina Gutiérrez*. Guadalajara: Unidad Editorial Universidad de Guadalajara, 1995.

Jurisprudencia

- República Dominicana, Tribunal Superior Administrativo. Segunda Sala. Sentencia 278-2014 del 15 de agosto de 2014.
- República Dominicana. Suprema Corte de Justicia (pleno). Sentencia No. 4, dictada el 10 de noviembre del 2004 que declara conforme a la Constitución el Reglamento 79-03 B.J. 1128.