



Revista de CIENCIAS JURIDICAS

Publicada por el Departamento de Ciencias Jurídicas
Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra
Santiago, República Dominicana

ISSN 0379-8526

Comité de Redacción: Prof. Luis Arias
Prof. Víctor José Castellanos
Br. Martha L. Ortega
Br. Iiona De la Rocha C.
Br. Ramón E. Núñez N.
Br. Roxanna Reyes
Br. Juan Manuel Ubiera

Tercera Epoca

CONTENIDO

Doctrina:

El Nuevo Código Tributario. Resumen Ejecutivo.
Esther L. Aristy y Pedro O. Gamundi

El Nuevo Código de Trabajo. Resumen Ejecutivo
Norman de Castro Campbell

DOCTRINA

El Nuevo Código Tributario. Resumen Ejecutivo

Esther L. Aristy*
Pedro O. Gamundi**

I. REFORMA TRIBUTARIA: ASPECTOS GENERALES.

El Código Tributario de la República Dominicana recientemente promulgado por el Poder Ejecutivo, no sólo tiene el potencial de modernizar nuestro aparato fiscal, sino de convertirse en el eje fundamental de una nueva política económica del Estado, tendente a una mayor liberalización de la economía y a una redefinición del rol del Estado mismo frente a ésta. El contenido de esta pieza, pues, en el sentido más amplio, tiene profundas implicaciones para todos los actores económicos del país, desde los individuos al aparato productivo, desde las empresas del sector público a las del sector privado.

* Licenciada en Derecho, Summa Cum Laude, PUCMM, 1981. Maestría en Administración Pública, Syracuse University, 1985.

** Licenciado en Derecho Cum Laude, UNPHU, 1988. Maestría en Derecho, Georgetown University, 1991. Ambos son profesores de la PUCMM y abogados de la firma Pellerano & Herrera.

En el plano fiscal la reforma busca evitar una mayor erosión en nuestro sistema de recaudaciones, afectado por altas tasas marginales y una estrecha base, a su vez deteriorada por numerosos incentivos especiales, exenciones, y deducciones. El Código Tributario propone lograr el objetivo primordial de ensanchar la base del impuesto mediante la aplicación de ciertos criterios básicos que son de su esencia misma: una reducción de las tasas marginales del impuesto sobre la renta a las personas físicas y morales, y la eliminación de la gran mayoría de los incentivos, exenciones y deducciones conferidas en virtud de diversas leyes. Además, la creación de los mecanismos de ajuste por inflación, el impuesto a las ganancias de capital y el gravamen sobre las retribuciones complementarias.

Se espera que el Código traiga consigo además otras ventajas para los contribuyentes en términos estrictamente fiscales: transparencia, eficiencia y rapidez en el pago de los impuestos; una menor discriminación potencial entre aquellos sujetos a dicho pago. Por supuesto es obvio que estas ventajas -como ocurre en distinta medida con la reforma en su conjunto- sólo se harán realidad en la medida en que se disponga de los recursos y la voluntad necesarios para la implementación.

Analizado desde una perspectiva más amplia, esto es, de la política económica del Estado, la eliminación de las leyes de incentivo y la disminución de las tasas marginales del impuesto apuntan a una liberalización de nuestra economía, en la que los agentes económicos coloquen sus recursos en base a criterios de eficiencia y competitividad, y no a los incentivos (subsidios generales) conferidos a algunos renglones de la economía para su desarrollo. La ausencia de incentivos y exenciones especiales habrá de reducir el papel interventor del Estado en el merca-

do lo que, aunado a una tarifa corporativa más baja y uniforme, dará al sector privado indicadores más claros para la colocación de recursos en los diversos sectores de la economía.

II. TITULOS DEL CODIGO TRIBUTARIO

El Código Tributario promulgado comprende cuatro títulos. El primero se refiere a "*Las Normas Generales, Procedimientos y Sanciones Tributarias*"; el segundo, trata "*Del Impuesto Sobre la Renta*"; el tercero, "*Del Impuesto Sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios*"; el cuarto y último trata "*Del Impuesto Selectivo al Consumo*".

A. TITULO I : NORMAS, PROCEDIMIENTOS Y SANCIONES

No nos adentraremos en el primer título, sobre "*Las Normas Generales, Procedimientos y Sanciones Tributarias*", por diversas razones. En primer lugar, porque se trata de una reforma bastante comprensiva de los procedimientos, figuras jurídicas e instituciones que actualmente rigen la materia, lo que exigiría un estudio comparativo minucioso, que sobrepasa el objeto de esta revisión. En segundo lugar, porque las reformas que realmente afectan la vida económica y empresarial del país son las reformas fiscales "*strictu sensu*". Las reformas jurídicas habrán de adquirir importancia en la medida en que se les de un uso apropiado, y contribuyan realmente a la implementación de la reforma tributaria proveyendo mecanismos efectivos de ejecutoriedad a la administración y al contribuyente.

No obstante, cabe señalar que el Código preservó el Recurso de Reconsideración y el Recurso Jerárquico, de carácter administrativo. En el futuro, habrá de ponerse especial atención a los *Procedimientos Administrativos Especiales*

contemplados en el Capítulo X, en el que se hacen evidentes los amplios poderes que confiere el proyecto a la administración para adoptar medidas conservatorias y proceder al cobro compulsivo de las obligaciones tributarias adeudadas al fisco.

En este mismo orden de ideas, el Capítulo XI crea el *Tribunal Contencioso Tributario*, que habrá de conocer de nuevos recursos como son el *Contencioso Tributario*, el *De Retardación* y el *De Amparo*, susceptibles a su vez de ser recurridos en casación por ante la Suprema Corte de Justicia. El Artículo 180 del Código hace obligatorio el ministerio de abogado ante el Tribunal Contencioso Tributario. El Capítulo XIII De los *Apremios, Infracciones* y *Sanciones* tipifica con detalle un número considerable de actividades que constituyen incumplimiento de los deberes del contribuyente, de los funcionarios de la administración y de terceras personas, con sus correspondientes sanciones.

B. TITULO II: IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El grueso de la Reforma está contenido en el Título II, "*Del Impuesto Sobre la Renta*". El Código deroga nuestra *Ley de Impuesto Sobre la Renta*, Número 5911 de 1962, que consagra muchos criterios tributarios prevalecientes treinta años atrás, derogando también parcial o totalmente al elevado número de leyes y reglamentos que la modifican. Como podrá apreciarse, las observaciones que hacemos más adelante en esta revisión están concentradas sobre el Título II.

C. TITULO III: ITBIS

El Título III del Código, que regla el "*Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios*" (ITBIS) deroga la Ley No. 74 de 1983, mejorándola en algunos aspectos

administrativos y estructurales, y aumentando la tasa del impuesto. El ITBIS es un impuesto al valor agregado basado en el consumo.

1. Nueva Definición Contribuyentes ITBIS

Para determinar las personas sujetas al impuesto, se ha mantenido la exención del pago del ITBIS a *aquellas personas que realicen actividades puramente comerciales* con un promedio de ingresos mensuales inferior o igual a RD\$50,000.00, quienes no son contribuyentes a los fines del Código. Sin embargo, para aquellas personas *que no realicen actividades puramente comerciales se ha elevado el tope límite exento del impuesto de RD\$5,000.00 a RD\$30,000.00* del promedio mensual de sus actividades gravadas o no; estas personas tampoco se consideran contribuyentes del ITBIS. El efecto de esta medida será una disminución del número de pequeños contribuyentes [Art.337 (a) (1)].

2. Reembolso Créditos del ITBIS

Se mantiene la regla de que, cuando el total de los impuestos deducibles por el contribuyente fuera superior al impuesto bruto, la diferencia resultante puede ser transferida, como deducción, a los períodos mensuales siguientes. No obstante, los exportadores y los productores de bienes exentos de consumo interno que reflejen créditos por impuesto adelantado en sus insumos comprados *tienen derecho a solicitar reembolso de los mismos en un plazo de seis meses* (Art.350). El Código *elimina la posibilidad de deducir los créditos del ITBIS de la renta neta imponible a los fines del Impuesto Sobre la Renta*. Anteriormente este tipo de deducción era permitida tras la modificación introducida por la Ley 139-87 a la Ley 5911.

3. Base Imponible

La definición de la base imponible del ITBIS para los bienes importados es modificada, aboliéndose el valor C&F más todos los gravámenes de im-

portación, como base para el cálculo del impuesto, según disponía originalmente el Artículo 5, literal b) de la Ley 74. En su lugar, habrá de utilizarse "el resultado de agregar al valor definido para la aplicación de los derechos arancelarios -esto es, valor CIF, en virtud del Decreto 339-90-, todos los tributos a la importación o con motivo de ella". Al agregarse el costo del seguro de transportación se aumenta la base del impuesto, reduciéndose la discrecionalidad y simplificándose la administración del ITBIS.

4. Tasa

Sin duda alguna, el aumento de la tasa del ITBIS de un 6% a un 8%, en virtud del Artículo 341 del Código Tributario es la disposición de mayor impacto en este Título. Aunque por cierto tiempo se debatió el posible efecto inflacionario de este aumento, la opinión prevaleciente es que dicho efecto, si ocurre, tendrá un único impacto en la economía cesando a seguidas la tendencia inflacionaria.

D. TÍTULO IV: IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO

El nuevo impuesto selectivo al consumo grava la transferencia de algunos bienes de producción nacional a nivel del fabricante, su importación y la prestación o locación de ciertos servicios. Quedan gravados los productos derivados del alcohol, los productos derivados del tabaco, los vehículos automóviles, las comunicaciones de larga distancia, los boletos aéreos, el alquiler de habitaciones hoteleras y las primas de seguros. Además, una serie de artículos suntuarios que incluye algunos alimentos, tapicería, artículos de joyería y orfebrería, ciertos electrodomésticos, yates, entre otros.

El Código sustituye el sistema de impuestos selectivos al consumo que venía operando en el país, conformado por más de treinta leyes, que

gravaban más de un ciento de artículos. El impuesto selectivo al consumo cambia las tasas impositivas específicas que se venían aplicando a una nueva forma técnica de base imponible "ad-valorem", diseñada para incrementar los ingresos fiscales y evitar la erosión de las recaudaciones en condiciones inflacionarias. En la generalidad de los casos la nueva tasa unificada es similar o ligeramente mayor que la tasa o la suma de las tasas que se venían aplicando a cada producto.

1. Base Imponible

Conforme al Artículo 367 del Código, la base imponible será:

a) Bienes transferidos por el fabricante (A excepción de los productos del alcohol y del tabaco, cuya base se define en el inciso "b"): "el precio neto de la transferencia que resulte de la factura o documento equivalente, extendido por las personas obligadas a ingresar el impuesto", entendiéndose como precio neto de la transferencia "el valor de la operación, incluyendo los servicios conexos que se otorguen por el vendedor tales como: embalaje, flete, financiamiento";

b) Productos del Alcohol y del Tabaco transferidos al nivel del fabricante: "el precio de venta al por menor", antes de ser aplicado el impuesto;

c) Importaciones: el impuesto se liquidará "sobre el total resultante de agregar al valor definido para la aplicación de los impuestos arancelarios, todos los tributos a la importación o con motivo de ella, con excepción del impuesto sobre transferencia de bienes industrializados y servicios";

d) Prestación de Servicios: "el valor que resulte de la factura o documento equivalente".

2. Tasas del Impuesto

Las nuevas tasas del impuesto selectivo al consumo incluyen las siguientes:

Cerveza (manufactura nacional)	10%
(importada)	30%
Aguardientes, licores (man. nac.)	15%
(importados)	30%
Vino de uva (man. nac.)	10%
(importados)	30%
Productos del tabaco (man. nac.)	10%
(importados)	30%
Vehículo utilitario	5%
Demás vehículos, chasis	10% hasta 80%
Otros artíc. suntuarios imports.	10% hasta 60%
Comunicaciones larga distancia	10%
Transportación aérea al extranjero	20%
Servicio de seguros	10%
Habitaciones de hoteles	5%

3. Exenciones

En virtud del Art. 366 del Código están exentas del impuesto las importaciones definitivas de bienes de uso personal, así como de los bienes de ciertas instituciones de carácter público, internacional, caritativo o educativo, efectuadas con franquicias de derechos de importación. También están exentos del pago del impuesto selectivo al consumo las importaciones definitivas de muestras y encomiendas exceptuadas del pago de derechos de importación, las importaciones de bienes amparadas en el régimen de importación temporal, y las exportaciones de bienes gravados por el impuesto.

4. Otros Deberes del Contribuyente

Es de interés hacer notar que el Artículo 370 del Código requiere a los contribuyentes del impuesto selectivo al consumo inscribirse en el Registro Nacional de Contribuyentes. Por su parte, el Artículo 376 condiciona la elaboración de productos del alcohol o del tabaco en la

República Dominicana al registro de la parte interesada, así como a su depósito ante la Administración Tributaria de una fianza para asegurar el pago de las obligaciones establecidas por el impuesto.

III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA (I.S.R.):

CONCEPTO DE RENTA; SISTEMA DE IMPOSICION A LA RENTA.

A. SITUACION BAJO LA LEY 5911

La definición general de Impuesto Sobre la Renta ofrecida en el Artículo 1ro de la Ley 5911, comprendía "las rentas obtenidas en la República Dominicana, por toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país".

En su Artículo 2, la Ley 5911 clasificaba las rentas en cinco categorías, acorde al sistema de impuestos cedulares, en el que cada renta está sujeta a un impuesto diferente.

Por su parte, el Artículo 3ro de la Ley derogada por el Código, definía rentas de fuentes dominicanas como:

"aquellas que provienen de capitales, bienes o derechos situados, colocados o utilizados económicamente en la República Dominicana; las obtenidas en la realización en el país de actividades comerciales, industriales, agropecuarias, mineras y similares o del trabajo personal, ejercicios de profesiones u oficios, así como de préstamos en general, inquilinato y arrendamiento, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia de la persona, entidad, empresa, dueños u otras partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos".

De los artículos precedentemente citados pueden inferirse (1) *El Concepto de Renta* y (2) *El Sistema de Imposición a la Renta* que primaron en la elaboración de la Ley 5911.

1. En cuanto al concepto de renta, la Ley 5911 consagraba la Teoría de las Fuentes, que asimila dicho concepto al producto neto periódico por lo menos potencialmente de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producirlo y para conservar intacta la fuente productiva. Según esta teoría *no constituyen rentas las ganancias de capital, los ingresos por actividades accidentales, los ingresos eventuales, los ingresos a título gratuito. En consecuencia quedaba consagrado el principio de la tributación sobre las rentas de fuente dominicana consistente con la noción constitucional de la territorialidad de la ley.*

2. En lo que respecta al sistema de imposición a la renta, se identifican tres modalidades básicas. En primer lugar, está el Sistema de Impuestos Cedulares, en el que las diferentes rentas están sujetas cada una a un impuesto diferente por obra del legislador. En segundo lugar, está el Sistema Global, que grava el conjunto de rentas de una persona sin importarle su origen. En tercer lugar está el Sistema Mixto, que surge de la combinación de los dos primeros al establecer un impuesto cedular básico según el cual se forman categorías que distinguen la renta según su origen. En el Sistema Mixto el impuesto adquiere carácter personal, ya que el importe neto de todas esas categorías es sumado, obteniéndose de esa forma la totalidad de la renta del contribuyente, o la renta neta global. Algunos autores son de la opinión de que el sistema de imposición a la renta adoptado por la Ley 5911 era de tipo Mixto.

B. SITUACION BAJO EL CODIGO TRIBUTARIO

La definición de impuesto sobre la renta es más amplia, no quedando circunscrita al criterio de territorialidad:

"Artículo 267. Se establece un impuesto anual sobre las rentas obtenidas por las

personas naturales o jurídicas, y sucesiones indivisas".

Bajo el Artículo 268 del Código el concepto de renta es más comprensivo: "todo ingreso que constituya utilidad o beneficio que rinda un bien o actividad y todos los beneficios, utilidades que se perciban o devenguen y los incrementos de patrimonio realizados, no justificados por el contribuyente, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación".

El Artículo 269 del Código dispone lo siguiente:

"Artículo 269.- Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Dominicana, y sucesiones indivisas de causantes con domicilio en el país, pagarán el impuesto sobre sus rentas de fuente dominicana, y de fuentes fuera de la República Dominicana provenientes de inversiones y ganancias financieras".

En lo que concierne a las personas no residentes o no domiciliadas en el país, estarán también sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente dominicana (Art.270). Aquellas personas naturales nacionales o extranjeras que pasen a ser residentes quedan sujetas al pago del impuesto sobre sus rentas obtenidas de fuentes colocadas en el extranjero a partir del tercer año o período gravable a contar del cual en que se constituyeron en residentes (Art.271).

De manera similar al Artículo 3 de la Ley 5911, el Artículo 272 del Código ofrece un extenso listado de las rentas que deben considerarse de fuente dominicana. Se incluyen, además, "las que provienen de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del 'saber hacer' (know how)" (e) y "las que provienen de la prestación de servicios de asistencia técnica, sean prestados desde el exterior o en el país" (f).

Los artículos mencionados -y, muy especial-

mente, los arts. 267, 268 y 269- establecen nuevos criterios en lo concerniente al *Concepto de Renta* (1) y al *Sistema de Imposición a la Renta* (2), de lo que derivan importantes consecuencias prácticas y teóricas.

1. El concepto de renta que prima en el nuevo código se aleja de la teoría de las fuentes, al quedar gravadas bajo el mismo las ganancias de capital. En este sentido, el concepto de renta se acerca más a la "*Teoría del Incremento Patrimonial Neto más Consumo*" que comprende, además de los productos periódicos de fuentes permanentes, todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las ganancias de capital, y las provenientes del juego. Todos esos conceptos quedan gravados por la nueva legislación.

2. En cuanto al sistema de imposición a la renta el Código Tributario adopta el *Sistema Global*, que grava el conjunto de rentas de una persona sin importarle su origen. El impuesto unitario o global *exige para su coherencia que se graven tanto las rentas obtenidas en el país donde se domicilia el contribuyente como las de fuente extranjera, entrando así en contradicción dos principios: el de la universalidad del impuesto por su carácter personal y el de la territorialidad.*

La contradicción entre el sistema de imposición de *renta global* y el principio de la territorialidad del impuesto se manifiesta en el Artículo 269, que grava las rentas provenientes de inversiones y ganancias financieras colocadas en fuentes en el extranjero. El Artículo 271 extiende el alcance de esa previsión a las personas naturales no residentes en el país que pasen a serlo. El objeto de ambas disposiciones es el de disminuir el incentivo a movilizar activos financieros hacia el extranjero. El Artículo 316 del Código concede un crédito por concepto de los impuestos gravados en el extranjero a renta im-

ponible proveniente de inversiones y ganancias financieras.

IV. I.S.R. - DEDUCCIONES ADMITIDAS Y NO ADMITIDAS

A. DEDUCCIONES ADMITIDAS

Para fines del pago de los impuestos, el Código Tributario permite algunas deducciones a la renta bruta del contribuyente que realiza actividades empresariales, profesionales o similares.

1. Actividades Empresariales de Personas Físicas y Morales

A los contribuyentes envueltos en estas actividades se les permiten las siguientes deducciones (Art. 286 y 287):

- Gastos incurridos para obtener, mantener y conservar las rentas gravadas y exentas.
- Intereses de deudas y gastos ocasionados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas.
- Impuestos y tasas que graven los bienes que producen rentas gravadas, con excepción de aquellas provenientes de operaciones ilícitas.
- Primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que producen beneficios.
- Primas de seguros colectivos de vida y de salud, siempre y cuando sean en favor de todo el personal (Art. 318).
- Daños ocasionados por causas fortuitas, de fuerza mayor o por delitos de terceros, que sufran los bienes productores de beneficios.
- Todos los costos concernientes a la exploración y desarrollo, así como los intereses que le sean atribuibles, de un depósito mineral.
- Pérdidas provenientes de malos créditos.

INNOVACIONES. Como innovaciones, el nuevo Código incluye las deducciones siguientes (Art. 287):

- Los gastos de investigación que pueden ser tratados como gastos corrientes sin añadirse a la

cuenta de capital.

- Las diferencias cambiarias derivadas de ajustes en la tasa de cambio, sobre los dividendos propiedad de una empresa o sobre obligaciones en moneda extranjera, cuando esa diferencia sea desfavorable a la empresa (Art. 293).

- Amortización de bienes intangibles incluyendo patentes, derechos de autor, dibujos, modelos, contratos y franquicias.

- Amortizaciones por desgaste, agotamiento y antigüedad, así como las pérdidas por desuso justificables de la propiedad utilizada en la explotación, las cuales se aceptan sólo hasta un 5%, 15% o 25% dependiendo de la categoría en la cual se encuentre el bien en cuestión.

- Las donaciones a instituciones de bien público que se aceptan sólo hasta un 5% de la renta neta imponible.

- Aportes a planes de pensiones y jubilaciones, restringido también al 5% de la renta neta imponible.

- Las pérdidas de la empresa, pero sin que esta deducción pueda extenderse más allá de tres (3) ejercicios económicos.

NO INCLUSION: Como una innovación importante se debe señalar la no inclusión como gasto deducible, de los beneficios marginales de los empleados de una empresa.

2. Actividades Distintas del Trabajo Dependiente, Realizadas por Personas Físicas

a) En el caso de personas naturales que además del negocio realicen otras actividades, con excepción de los asalariados, el Código les permite deducir todos los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la renta gravada de esas otras actividades (Art. 287, acápite m).

b) En el caso de las personas naturales residentes en el país, cuyos ingresos provienen en más de un 80% del ejercicio de actividades empresariales, profesionales o similares, y no

superan los RD\$100,000.00 anuales, pueden optar por una deducción global de un 30% de sus ingresos (Art. 290).

NO INCLUSION. No se incluyen como deducciones, las que reconocía la Ley No. 5911 a los individuos por concepto de carga familiar, seguros de muerte o incapacidad, gastos médicos y odontológicos, hospitalización, contribuciones a organizaciones políticas, sindicatos y Cámaras de Comercio.

B. DEDUCCIONES NO ADMITIDAS

No se consideran gastos deducibles (Art. 288):

- Los gastos personales del dueño, socio o representante.

- Los retiros de un dueño socio o representante así como los de su cónyuge o pariente sin demostrar que existe una real prestación de servicios.

- Las pérdidas en operaciones ilícitas.

- Las remuneraciones de personas u organismos que actúen desde el exterior.

- Las utilidades destinadas a reservas o aumentos de capital.

- Los gastos sin comprobantes.

En términos de los gastos no deducibles, no existen pues, cambios importantes en relación a nuestra antigua Ley No.5911.

V. I.S.R. - TASAS DEL IMPUESTO

A. INDIVIDUAL

Las personas naturales residentes en la R.D. y las sucesiones indivisas hasta el 3er año de la muerte del causante, se le aplica la siguiente tabla progresiva (Art. 296):

1. De RD\$60,000.00 hasta RD\$100,000.00 - 15%

2. De RD\$100,000.00 hasta RD\$150,000.00 - RD\$6,000.00 más el 20% del exceso de RD\$100,000.00

3. RD\$150,000.01 en adelante - RD\$16,000.00 más el 30% sobre el excedente.

Esta tasa marginal del 30% se reducirá a un 27% en el segundo año, un 26% en el tercero y un 25% del cuarto año en adelante.

B. CORPORATIVA

Cualquier forma de organización establecida con fines de lucro, no expresamente declarada exenta de este impuesto, domiciliadas en la R.D. o establecidas permanentemente en el país, así como las sucesiones indivisas a partir del 3er. año de la muerte del causante, tributarán en la forma siguiente:

30% en el 1er año (1992-1993)

27% en el 2do año (1993-1994)

26% en el 3er año (1994-1995)

25% a partir del 4to año (1995 y siguientes).

Esta tasa del 30%, reducido gradualmente, es aplicable a los beneficios marginales de las personas asalariadas; lo que constituye otro impuesto que grava las sociedades (Art. 319).

VI. I.S.R. - RENTAS EXENTAS DEL IMPUESTO

El Código Tributario, en su Artículo 299, exime del impuesto sobre la renta a:

- Las rentas de las Cámaras de Comercio.
- Las rentas de las instituciones religiosas.
- Las rentas de las entidades civiles de asistencia social, caridad, centros sociales, políticos, literarios, artísticos, gremiales y científicos.
- Las rentas de asociaciones deportivas.
- Los sueldos y otros emolumentos de funcionarios y empleados extranjeros de gobiernos extranjeros.

INNOVACIONES.

Como innovaciones en términos de exenciones, el nuevo Código incluye (Art. 299):

- La renta anual de las personas naturales residentes en el país, hasta la suma de RD\$60,000.00, ajustable anualmente por inflación.
- El beneficio obtenido por la enajenación de

la casa habitación hasta la suma de RD\$500,000.00 y siempre que la casa haya sido residencia y propiedad del contribuyente en los 3 años anteriores a la enajenación.

- Las pensiones alimenticias.
- Las rentas del Estado y los municipios, con EXCEPCION de las provenientes de actividades empresariales.
- En el caso de las relaciones de trabajo, el Código exime del impuesto sobre la renta SOLAMENTE a las indemnizaciones por accidentes de trabajo, las asignaciones por traslados y viáticos, las indemnizaciones por terminación del contrato de trabajo (Art. 299) y la regalía pasual (Art. 222 del nuevo Código de Trabajo).
- En cuanto a las compensaciones de seguro, exime las recibidas en virtud de seguros de salud, seguro de invalidez y seguro de vida.
- En relación a los intereses recibidos de instituciones financieras, se eximen del impuesto SOLAMENTE los percibidos por personas físicas.
- Los aportes en dinero hechos al capital social de una sociedad estarán exentos, pero no así los aportes en naturaleza o especie que pagarán el impuesto a la ganancia de capital sobre el bien aportado.
- Asimismo, la adquisición de bienes por donación, pagará impuesto sobre el valor del bien donado; pero en caso de adquisición por sucesión se acepta la exención de impuesto.
- Finalmente, en lo que respecta a las exenciones, el nuevo Código descarta la Doble Tributación, al eximir del impuesto a (i) los dividendos pagados en acciones Artículo 299; (ii) los dividendos pagados en efectivo (Art.299) cuando se haya efectuado la retención a la que se refiere el Artículo 308, (iii) los beneficios marginales concedidos a empleados que pagan impuesto de 30%, reducible gradualmente, en virtud del Capítulo XIII del Código; y (iv) al impuesto de 20% que gravaba las rentas giradas al exterior

en virtud de la derogada Ley No. 5911.

ELIMINACIONES IMPORTANTES. Como exenciones antes permitidas y ahora impositivas se destacan (Art. 299):

- Las rentas percibidas por derechos de autor y edición de libros.
- Las ganancias de capital.
- Las reinversiones en actividades productivas.
- Los depósitos a plazo fijo en bancos del Estado y entidades de ahorros y préstamos hasta un 5% de la renta imponible.

VII. I.S.R. - ASPECTOS CONTABLES

El Código Tributario, por su contenido, tiene muchas implicaciones en término de la contabilidad de las sociedades con fines de lucro. Algunos de los aspectos más destacados incluyen disposiciones relativas al año fiscal, al sistema de contabilidad, al sistema de inventarios, las retenciones, los anticipos y los créditos.

A. CIERRE DE AÑO FISCAL

El Código requiere que las sociedades elijan una de las cuatro siguientes opciones para el cierre del año fiscal: 31 de diciembre, 31 de marzo, 30 de junio, 30 de septiembre. Una vez elegida una opción, sólo se podrá cambiar la fecha con la autorización de la Dirección del Impuesto sobre la Renta, previa solicitud de por lo menos 1 mes antes del cierre (Art. 300).

B. METODO DE CONTABILIDAD

El Código requiere también que las sociedades con fines de lucro sigan el Método de lo Devengado en el registro de su contabilidad (Art. 301). Excepcionalmente, los contribuyentes pueden solicitar el uso de otro método, por lo menos 3 meses antes de la fecha a efectuarse el cambio de método, a fin de obtener la autorización requerida de la Dirección del Impuesto sobre la Renta (Art. 302).

C. CONTABILIDAD SEPARADA POR LA FUENTE

Asimismo, las nuevas disposiciones exigen llevar la contabilidad separada por fuente, de manera que las sucursales y subsidiarias de sociedades extranjeras deberán efectuar sus registros contables en forma separada de sus casas matrices, filiales o sucursales en el exterior (Art. 279).

D. METODO DE INVENTARIOS

Todo aquel que mantenga existencias ya sea de materias primas, productos en proceso o terminados, deberá llevar inventarios conforme al Método de la Última Entrada, Primera Salida (UEPS). Excepcionalmente otros métodos podrán ser autorizados (Art. 303).

E. RETENCIONES EN LA FUENTE

El Código Tributario establece obligaciones de retención a cargo de las sociedades y las personas físicas y sucesiones indivisas.

1. Sociedades

Las sociedades están obligadas a actuar como agentes de retención en la manera siguiente:

a) Retención del 30%, reducido gradualmente, de todas las rentas gravadas de fuente dominicana que sean pagadas al exterior (Art. 305) con excepción de (i) los intereses pagados o acreditados en cuenta a instituciones financieras del exterior, cuya obligación se reduce al 15% de esos intereses (Art. 306); y (ii) las rentas gravadas de los establecimientos permanentes en el país de personas del extranjero (Art. 298).

b) Retención del 30%, reducido gradualmente, de los dividendos de fuente dominicana, tanto los que se pagan a personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en el exterior, como las residentes o domiciliadas en el país (Art. 308). Accionista de otra persona moral (B), los dividendos que A reciba de B pasarán a una cuenta de dividendos no a la renta bruta de A. De esta forma, cuando A proceda a distribuir sus beneficios, esta cuenta de los di-

videndos procedentes de otras sociedades, no estarán sujetas a retención (Art. 308).

c) Retención de la tasa de impuesto establecida para personas físicas (Art. 296), en ocasión de los pagos realizados por prestación del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas asalariadas (Art. 307).

d) Retención en caso de pagos realizados a favor de personas físicas o entes contribuyentes, residentes o domiciliadas en el país, con excepción de las personas morales, legalmente constituidas. Esta retención depende del tipo de renta, conforme a la escala siguiente (Art. 309):

20% sobre pagos por alquiler o arrendamiento;

10% sobre pagos por la prestación de servicios no ejecutada en relación de dependencia;

15% sobre premios mayores de la Lotería Nacional;

2% sobre el valor de transferencia de propiedades mobiliarias o inmobiliarias por actos entre vivos;

10% sobre cualquier otro tipo de renta, con excepción de los dividendos y los intereses bancarios arriba mencionados.

2. Personas Físicas y Sucesiones Indivisas

Se dispone expresamente que las personas físicas y las sucesiones indivisas sólo serán responsables de actuar como agentes de retención en los pagos que realicen en ocasión de su actividad comercial o profesional (Art. 309, párrafo II).

F. ANTICIPOS

Los contribuyentes -salvo aquellos que la totalidad de sus ingresos provienen del trabajo en relación de dependencia- deben pagar el impuesto relativo a un ejercicio en los meses y porcentajes siguientes: sexto mes 50%; noveno mes 30% y décimo segundo mes 20% (Art. 314). Los contribuyentes que demuestren que sus rentas en el ejercicio actual es inferior al ejercicio anterior en por lo menos un 30%, pueden solicitar

exención total o parcial de la obligación de efectuar anticipos (Art. 315).

G. CREDITOS

Los contribuyentes, residentes o domiciliados en la República Dominicana, pueden acreditarse en cada ejercicio fiscal (Art. 316):

- Los impuestos pagados en el exterior sobre las rentas de fuentes extranjeras gravadas por el Código.

- Las retenciones sobre rentas percibidas. Los anticipos pagados.

- Los saldos a favor provenientes de pagos de impuestos excesivos o indebidos.

- Las sumas retenidas e ingresadas al fisco con motivo de la distribución de dividendos en efectivo y no compensadas contra los anticipos.

Estos créditos podrán transferirse a ejercicios fiscales subsecuentes (Art. 317).

VIII. I.S.R. - FIGURAS NOVEDOSAS DE LA REFORMA.

El nuevo Código Tributario incluye una serie de conceptos e instrumentos sumamente novedosos en nuestro sistema fiscal. Varias de esas figuras han sido precedentemente mencionadas en este resumen ejecutivo. A continuación nos referimos a aquellos mecanismos fiscales de gran impacto introducidos por el Código que ameritan un análisis por separado.

A. IMPUESTO A LAS GANANCIAS DE CAPITAL.

En virtud del Artículo 29, literal (I) de la Ley 5911 las ganancias de capital estaban previamente exentas del pago del impuesto sobre la renta en la República Dominicana. Como expresáramos en el punto III B. 1) de esta revisión, dicha exención era consistente con la teoría de las fuentes. En conformidad con las definiciones más amplias de "impuesto sobre la renta", "renta" y "rentas de fuente dominicana" previstas en los Artículos 267, 268 y 272, res-

pectivamente, del nuevo Código, las ganancias de capital quedan gravadas.

De manera particular, el Artículo 283 del Código, relativo a la "renta bruta", incluye dentro de dicho concepto "las ganancias derivadas del comercio de bienes, sin importar que dicho comercio se ejerza como una actividad regular u ocasional, así como toda otra ganancia". La precisión es necesaria porque el concepto de renta bruta y el de renta imponible (Art.284), dentro de los que se computan las ganancias de capital, aplican por igual a la renta de las personas jurídicas y a la de las personas físicas.

La determinación de la ganancia de capital sujeta a impuesto se hará deduciendo del precio o valor de enajenación del bien el costo de adquisición o producción ajustado por inflación, conforme al Artículo 327. En el caso de bienes depreciables, el costo de adquisición o producción a considerar será el del valor residual de los mismos y sobre éstos se practicará el ajuste por inflación (Art.289). Debe entenderse por enajenación toda transmisión entre vivos de la propiedad de un bien, sea a título gratuito u oneroso. (Párr.1, Art.289). Conforme al literal g) del Artículo 289, "ganancia de capital" significa la ganancia por la venta, permuta u otro acto de disposición de un activo de capital, entendiéndose por "activo de capital" todo bien en poder del contribuyente en conexión o no con su negocio. Tras definir "activo de capital" el literal e) excluye del concepto las existencias comerciales susceptibles de ser inventariadas y los bienes poseídos para fines de venta a clientes, así como otros tipos de bienes.

Una vez hecha la determinación de la ganancia de capital conforme al Art. 289, ésta se considerará renta imponible, quedando gravada por la tasa aplicable a las personas jurídicas o a las personas físicas, según sea el caso.

1. Pérdidas de Capital que Excedan las Ga-

nancias de Capital

Cuando las pérdidas de capital excedan a las ganancias de capital, el saldo remanente podrá imputarse a las ganancias de capital que se obtengan en los períodos subsiguientes [lit.i), Art.289].

2. Exención

La única exención al pago del impuesto sobre las ganancias de capital la prevé el literal m) del Artículo 299, que declara no sujeto al pago del impuesto el beneficio obtenido hasta la suma de RD\$500,000.00 en la enajenación de la casa habitación, sujeto a ciertas condiciones.

B. REGIMEN SIMPLIFICADO

En lugar de proceder al cálculo de la renta imponible sustrayendo a la renta bruta las deducciones admitidas a las que se refiere el Artículo 287, "las personas naturales residentes en el país, cuyos ingresos brutos sujetos al impuesto provengan en más de un 80% del ejercicio de actividades empresariales o del ejercicio de actividades profesionales o similares y no superen los RD\$100,000.00 anuales podrán optar por efectuar una deducción global por todo concepto, equivalente a un 30% de sus ingresos brutos", para determinar su renta neta sujeta al impuesto. El régimen *no aplica a las rentas provenientes del trabajo asalariado* (Art.290).

C. ELIMINACION DOBLE TRIBUTACION SOBRE DIVIDENDOS.

En virtud del literal ñ) del Artículo 299 quedan exentos del pago del impuesto sobre la renta los dividendos pagados en efectivo por una sociedad de capital a sus accionistas siempre y cuando se haya efectuado la retención a la que se refiere el Artículo 308. Bajo la Ley 5911 los dividendos pagados en efectivo quedaban gravados por la tasa aplicable a los impuestos de la Segunda Categoría.

El mecanismo previsto por el Artículo 308

del Código, que opera de la manera siguiente:

1. Quien acredite a cuenta dividendos de fuente dominicana a personas naturales o jurídicas residentes o domiciliadas en el país o en el exterior deberán retener e ingresar al fisco el 30% de esas sumas (tarifa reducible hasta el 25%, conforme al Art.297);

2. Las sumas retenidas por concepto de dividendos repartidos constituirán un crédito contra el impuesto sobre la renta de la persona moral que realiza la distribución, para el año fiscal en que tiene lugar la retención;

3. Si en un año fiscal el crédito permitido a una persona moral por las sumas retenidas sobre los dividendos repartidos a sus accionistas excede los impuestos de esa persona moral para dicho año, dicho exceso será traspasado y será un crédito en el año siguiente;

4. La persona moral accionista de una segunda persona moral deberá abrir una cuenta de dividendos, en la que deberá añadir los dividendos recibidos, cantidad que será excluida de su renta bruta; cuando a su vez la primera persona reparta dividendos a sus accionistas, éstos deberán ser primeramente calculados de la cuenta de dividendos, no estando sujetos a retención;

5. Los dividendos recibidos por una persona física o moral que hayan sido sujetos a retención a nivel de la empresa, o provenientes de una cuenta de dividendos no se incluirán en la renta bruta;

Como puede observarse, el mecanismo asegurará que todos los dividendos distribuidos en efectivo a los accionistas hayan sido gravados previamente con la tarifa a las personas jurídicas en la fuente original, pero sólo una vez.

D. IMPUESTO SUSTITUTIVO SOBRE RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS.

Bajo el nuevo Código Tributario, el costo

de proveer *retribuciones complementarias en especie a trabajadores en relación de dependencia* (beneficios marginales) no será atribuido al personal beneficiado. La empresa empleadora estará sujeta a un impuesto especial por beneficios otorgados a su personal con una tarifa equivalente al impuesto a las personas jurídicas (Art.319). Se trata de un pago previo del impuesto sobre los beneficios marginales que pesaría sobre los individuos, con lo que los beneficios marginales no estarán sujetos posteriormente al pago del impuesto a nivel individual.

El concepto "retribución complementaria" sujeta al impuesto significa "cualquier bien, servicio o beneficio proporcionado por un empleador a una persona física por su trabajo en relación de dependencia en adición a cualquier retribución en dinero, pero sólo si dicho bien, servicio o beneficio contiene un elemento personal individualizable" (Art.318). Ejemplo de las retribuciones gravadas son las viviendas, vehículos en general, descuentos especiales en la venta de bienes y otros.

A los fines de la determinación del impuesto el Artículo 320 requiere a los empleadores registrar en una cuenta separada el valor de las retribuciones complementarias otorgadas en cada mes.

E. RETENCIONES DE OTROS IMPUESTOS A NIVEL DE LA EMPRESA.

Una de las intenciones generales del Código es facilitar la administración y el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Por ello se incrementa apreciablemente el papel de las empresas como agente de retención. De manera similar a lo que ocurre con los dividendos repartidos en efectivo, o los salarios a los trabajadores en relación de dependencia, los impuestos serán retenidos por las personas jurídicas y otros pagadores de renta en el momento del pago de intereses, rentas y regalías a contratistas in-

dependientes. Esos tributos serán acreditados en su totalidad contra las obligaciones fiscales de renta que pesan sobre los individuos.

F. AJUSTES POR INFLACION.

El Capítulo XVI del Código Tributario prevé un ajuste por inflación para cada año calendario basado en el Índice de los Precios al Consumidor del Banco Central. El ajuste aplicará a:

1. Los tramos de la escala impositiva a las personas físicas;
2. Cualquier otra cantidad expresada en Pesos Dominicanos en el Código;
3. La participación neta en el capital de un negocio o en un activo de capital no relacionado con un negocio;
4. El traspaso a ejercicios posteriores de las pérdidas netas por operaciones y de las cuentas de dividendos;
5. El crédito por impuestos pagados en el extranjero;
6. El mínimo no imponible establecido para las personas físicas.

El mecanismo de ajustes por inflación ajustaría anualmente el monto exento del impuesto y los demás tramos impositivos para las personas físicas. Así, las personas que continúen percibiendo rentas dentro de los tramos previstos originalmente por el Código, ajustados por inflación, no tendrán que pagar tasas más elevadas de impuesto. Con esto quedarían subsanados los efectos que produjo en el pasado la carencia de un mecanismo similar, cuando las personas debían pagar tasas del impuesto mucho más elevadas por efecto de la inflación a pesar de que se mantenían en los mismos niveles de ingreso en términos reales.

El ajuste automático de los créditos impositivos evitará que lo que deba percibir el contribuyente neto de impuesto disminuya en términos reales por consecuencia de la inflación.

IX. ESQUEMAS DE INCENTIVOS

Una de las más discutidas innovaciones de la Reforma Tributaria ha sido la casi eliminación de la protección a varios de los sectores económicos, a través de la derogación de importantes leyes de incentivos.

Dentro de las derogaciones cabe destacar los incentivos que concedía la Ley No.299 de 1968 al sector industrial, la Ley No. 153 de 1971 al sector turístico, la Ley No. 409 de 1982 que otorgaba exenciones al sector agroindustrial, la Ley No. 14-90 de incentivos al sector energético, y la No. 290 de promoción al sector forestal que aunque no fue derogada por completo, si fue desprovista de sus incentivos fiscales (Art. 401).

Otras leyes de incentivos se mantienen, pero con derogaciones parciales. Dentro de estos sectores figuran (Art. 402):

- El sector de Zonas Francas de Exportación, cuya únicas disposiciones derogadas son las relativas a la exención de reinversiones e inversiones en acciones, títulos o valores para construcción.
- El sector exportador, cuya Ley No. 69 de 1979 está aun vigente, salvo lo dispuesto en su Art. 6 sobre utilización de los Certificados de Abonos Tributarios.

- Agricultura y Ganadería que continuaran disfrutando de los beneficios de la Ley No. 532 con excepción de las exoneraciones del impuesto sobre la renta, expresamente derogadas por el Código.

La eliminación de estos incentivos será aplicada de manera gradual, conforme lo prevé el Art. 394 del Código Tributario.

1. Las exenciones otorgadas en los sectores turístico, agroindustrial, forestal y de desarrollo energético, se mantendrán vigentes por el período establecido en la Resolución de clasificación obtenida por los proyectos.

2. Cualquier otra exención concedida a perso-

nas físicas o morales será eliminada en el plazo que sea más breve entre el vencimiento especificado en el documento de exención, el período de 3 años a contar del 1° de enero de 1992 o el período prescrito por el Poder Ejecutivo, si lo hubiere.

3. Cualquier eliminación por etapas de exoneraciones pendientes de deducir, se hará en un período de 3 años, progresivamente, de forma que quedaría eliminado el 1/3 del beneficio impositivo al 31 de diciembre de 1992, 2/3 de dicho beneficio al 31 de diciembre de 1993 y todo el beneficio al 31 de diciembre de 1994.

ELIMINACION DEL RECARGO CAMBIARIO.

En conformidad con el Artículo 400 (transitorio) del Código Tributario, se reduce el Recargo Cambiario sobre las importaciones del 15% al 10% (sobre el valor CIF) para todos los rubros afectados por el gravamen por resolución de la Junta Monetaria, durante el primer año de aplicación del Código. Durante el segundo año el recargo se reduce al 7% y el tercer año al 3%, quedando eliminado a partir del cuarto año. Es de notar que el Recargo Cambiario fue creado por resolución de la Junta Monetaria y no por ley. En este sentido, desde el punto de vista técnico de la formación y jerarquía de las leyes, es inapropiado derogar por esta vía lo que no existe por ley, como en efecto hace el Artículo 400 del Código. En virtud del párrafo I del Artículo 400 quedan exentos del recargo cambiario un vasto listado de insumos y maquinarias del agro. Esta medida busca compensar parcialmente la eliminación de los incentivos a los sectores del agro.

X. APLICACION DEL NUEVO CODIGO EN EL TIEMPO

El nuevo Código, como es norma de nuestra legislación, no tiene aplicación respecto de operaciones pasadas, sólo surte efectos para el

porvenir (principio de la irretroactividad de las leyes, Art. 47 de la Constitución). En este sentido, el Código mismo establece que el ejercicio de 1991 y los anteriores a éste se regirán por las leyes y disposiciones vigentes en esos años (Art. 396). En lo que respecta al ejercicio de los meses transcurridos del presente año, el Código ha mantenido silencio sobre ellos; pero por aplicación del principio de irretroactividad de la ley ese lapso de ejercicio transcurrido puede asimilarse a las disposiciones del Artículo 396.

Sin embargo, para el caso específico en que utilidades acumuladas en ejercicios anteriores fuesen distribuidas con posterioridad a la entrada en vigencia del Código, esos dividendos estarán sujetos a la retención del 30% establecida en el Art. 308 del Código, sin poder disfrutar de crédito alguno por esa retención (Art. 397). Si los ejercicios anteriores hubiesen acumulado pérdidas, éstas serán reconocidas y se les aplicarán las disposiciones establecidas para las pérdidas en el nuevo Código (Art. 398).

Finalmente, el Código Tributario se refiere a que, hasta tanto no se aprueben los nuevos reglamentos, las leyes y reglamentos existentes sobre controles administrativos quedarán en vigencia a título de Reglamentos Provisionales, en aquellas partes que no contradigan la letra ni el espíritu del Código (Art. 399).

La labor a realizar para fines de aplicación de este nuevo Código es, pues, mucha. Sólo resta esperar que las autoridades tomarán todas las medidas de lugar para completar estos trabajos en el futuro próximo.