

Puede el Fisco crear Agentes de Retención?

Edgar Barnichta Geara – Marzo 2025

Puede el Fisco crear Agentes de Retención?

Edgar Barnichta Geara – Marzo 2025

I.- Introducción.

Durante décadas la ley ha establecido la potestad que tiene la Administración Tributaria de crear, mediante normas generales, agentes de retención y de percepción de los tributos, es decir de designar a otras personas como responsables de retener o percibir de un contribuyente e ingresar al Fisco los impuestos a cargo de otro.

Sin embargo, y aunque la ley así lo consagra, y siempre así se ha aplicado, nadie ha cuestionado su constitucionalidad.

II.- El Código Tributario.

El Código Tributario, que es la ley básica que se refiere a las reglas generales de tributos internos nacionales, consigna distintas disposiciones en las cuales se otorga al Fisco la facultad de nombrar o designar agentes de retención y de percepción de los tributos, haciendo responsable de su recaudación a un tercero que no es el contribuyente que genera el impuesto. Veamos:

A) Artículo 6. Responsable. Concepto.

Responsable de la obligación tributaria es quien sin tener el carácter de contribuyente, debe cumplir las obligaciones atribuidas a éste, por disposición expresa de este Código, de la Ley Tributaria, del Reglamento o de la norma de la Administración Tributaria.

B) Artículo 7. Deberes y Obligaciones de los Contribuyentes y Responsables.

Los contribuyentes y los responsables están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias y de los deberes formales establecidos en este Código o en normas especiales.

C) Artículo 8. Agentes de Retención o Percepción. (Modificado por la Ley No.495-06, del 28 de diciembre del 2006, de Rectificación Fiscal). Son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción las personas o

entidades designadas por este Código, por el reglamento o por las normas de la Administración Tributaria, que por sus funciones o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales puedan efectuar, la retención o la percepción del tributo correspondiente.

Párrafo I. Los Agentes de Percepción, son todos aquellos sujetos que por su profesión, oficio, actividad o función se encuentran en una situación que les permite recibir del contribuyente una suma que opera como anticipo del impuesto que, en definitiva le corresponderá pagar, al momento de percibir cualquier retribución, por la prestación de un servicio o la transferencia de un bien. Tienen la facultad de adicionar, agregar o sumar al pago que reciben de los contribuyentes, el monto del tributo que posteriormente deben depositar en manos de la Administración Tributaria.

Párrafo II. Los Agentes de Retención son todos aquellos sujetos, que por su función pública o en razón de su actividad, oficio o profesión, intervienen en actos u operaciones en las cuales pueden efectuar la retención del tributo correspondiente. En consecuencia el Agente de Retención deja de pagar a su acreedor, el contribuyente, el monto correspondiente al gravamen para ingresarlo en manos de la Administración Tributaria.

Párrafo III. Efectuada la designación de Agente de Retención o percepción, el agente es el único obligado al pago de la suma retenida o percibida y responde ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas indebidamente o en exceso.

D) Artículo 9. Prueba de la Retención Efectuada.

Los agentes de retención deberán entregar a los contribuyentes por cuya cuenta paguen el impuesto, una prueba de la retención efectuada, en la forma que indiquen este Código, los reglamentos o las normas de la Administración Tributaria.

E) Artículo 11. (Modificado por la Ley No.25-24, del 23 de julio del 2024. G.O. No.11157 del 30 de julio de 2024). Responsables solidarios de la obligación tributaria. Son solidariamente responsables de la obligación tributaria de los contribuyentes: f) El agente de retención o percepción, por las sumas que no haya retenido o percibido de acuerdo con la ley, los reglamentos, las normas y prácticas tributarias;

F) Artículo 35. Corresponde a la Administración Tributaria dictar normas generales en especial sobre las siguientes materias: instituir y suprimir agentes de retención, de percepción e información.

No hay dudas, pues, de que la ley le atribuye a la Administración Tributaria la facultad de establecer por sí misma agentes de retención y agentes de percepción, cuyo incumplimiento de sus calidades de actuar como responsables puede ocasionarles una responsabilidad solidaria de tener que pagar las deudas del contribuyente.

Sin embargo, la duda que surge es determinar si esa facultad que la ley le confiere al Fisco para crear agentes de retención o de percepción es o no constitucional.

III.- Constitución de la República.

A) Artículo 4.- Gobierno de la Nación y separación de poderes. El gobierno de la Nación es esencialmente civil, republicano, democrático y representativo. Se divide en Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial. Estos tres poderes son independientes en el ejercicio de sus respectivas funciones. Sus encargados son responsables y no pueden delegar sus atribuciones, las cuales son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes.

De este artículo 4 se desprenden dos aspectos importantes:

- 1) Los poderes del gobierno no pueden delegar sus atribuciones; y,
- 2) Las atribuciones de estos poderes son únicamente las determinadas por esta Constitución y las leyes.

Esto significa que si la Constitución le confiere a uno de sus poderes una atribución específica, ese poder es el único que puede ejercer esa atribución y no puede delegarla en ningún otro poder para que la ejerza.

B) Artículo 6.- Supremacía de la Constitución. Todas las personas y los órganos que ejercen potestades públicas están sujetos a la Constitución, norma suprema y fundamento del ordenamiento jurídico del Estado. Son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución.

C) Artículo 40.- Derecho a la libertad y seguridad personal. Toda persona tiene derecho a la libertad y seguridad personal. Por lo tanto: 15) A nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe. La ley es igual para todos: sólo puede ordenar lo que es justo y útil para la comunidad y no puede prohibir más que lo que le perjudica;

Esto significa que solo la ley puede crear obligaciones.

D) Artículo 75.- Deberes fundamentales. Los derechos fundamentales reconocidos en esta Constitución determinan la existencia de un orden de responsabilidad jurídica y moral, que obliga la conducta del hombre y la mujer en sociedad. En consecuencia, se declaran como deberes fundamentales de las personas los siguientes: 6) Tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas. Es deber fundamental del Estado garantizar la racionalidad del gasto público y la promoción de una administración pública eficiente;

E) Artículo 93.- Atribuciones. El Congreso Nacional legisla y fiscaliza en representación del pueblo, le corresponden en consecuencia: 1) Atribuciones generales en materia legislativa: a) Establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.

Todo lo anterior significa lo siguiente:

1) Solo el Congreso Nacional puede establecer impuestos, tributos o contribuciones generales;

2) Solo el Congreso Nacional puede determinar el modo de recaudación de los impuestos, tributos y contribuciones generales; y,

3) Solo el Congreso Nacional puede establecer el modo de inversión de los impuestos, tributos y contribuciones generales.

4) Estas son atribuciones exclusivas del Congreso Nacional y este no puede delegar estas atribuciones en ningún otro poder del gobierno y mucho menos en la Administración Tributaria.

5) Si solo la ley puede crear obligaciones, entonces una norma general de la Administración Tributaria no puede crear responsabilidad solidaria

IV.- Análisis General.

A) Apariencia. Según todo lo anterior, podríamos en principio significar lo siguiente:

1) Solo el Congreso Nacional puede establecer impuestos, tributos o contribuciones generales;

2) Solo el Congreso Nacional puede determinar el modo de recaudación de los impuestos, tributos y contribuciones generales;

3) Solo el Congreso Nacional puede establecer el modo de inversión de los impuestos, tributos y contribuciones generales.

4) Estas son atribuciones exclusivas del Congreso Nacional y este no puede delegar estas atribuciones en ningún otro poder del gobierno y mucho menos en la Administración Tributaria.

5) Si solo la ley puede crear obligaciones, entonces una norma general de la Administración Tributaria no puede crear responsabilidad solidaria

B) Interpretación.

El problema que se presenta en este caso es que la misma Constitución no es clara cuando consagra en su artículo 93 que es atribución exclusiva del Congreso Nacional “determinar el modo de recaudación” de los impuestos.

En otras palabras, qué debe entenderse con “modos de recaudación? Quizás podría referirse a cualquiera de los siguientes:

1) Si es recaudación directa o vía retención o percepción;

2) Si es en dinero efectivo o en especie, naturaleza o trabajo personal;

3) Si el concepto “modo” se refiere al modo procesal o procedimiento de cobro de los tributos.

Si acaso esta disposición se llega interpretar como que es atribución exclusiva del Congreso Nacional establecer si la recaudación es mediante un “modo” directo o por

vía de retención o percepción, entonces tendríamos que afirmar que la ley no puede delegar esta atribución en la Administración Tributaria (Artículo 4 Constitución) y mucho menos que el Fisco pueda crear obligaciones solidarias como dice el artículo 11 del Código Tributario (Artículo 40, Numeral 15 de la Constitución), todo lo cual convertiría en nulas las normas generales de la Administración Tributaria que crean responsables en calidad de agentes de retención o percepción y los convierten en responsables solidarios.

V.- Jurisprudencias.

En la actualidad no encontramos ninguna jurisprudencia que trate este tema de manera clara y directa, pues nadie ha sometido una acción en inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional ni existe precedente ante la Suprema Corte de Justicia que definan con exactitud qué debe entenderse por la frase constitucional de “modos de recaudación”, aunque algunas las mencionan. Veamos:

A) Designación de Agentes de Retención:

1) “10.6. Prima facie, debe entenderse que una norma que designa a un tercero como agente de retención de un impuesto no puede considerarse como un acto que conlleva la pérdida o menoscabo de un derecho, puesto que respecto de aquellos que tienen la obligación legal de pagar los impuestos retenidos, se trata simplemente de un medio para que el cumplimiento de esa obligación se materialice, y en cuanto a los terceros designados agentes de retención, dicha designación es una facultad atribuida por la ley a la Administración Tributaria, respecto de cuya obligación, la de ser agente de retención, ninguna persona, salvo que la ley así lo determina, puede alegar válidamente que esté excluida.” (Sentencia TC 0201/13, de fecha 13 de noviembre del 2013).

2) La Ley puede darle Atribución a la DGII para Designar los Agentes de Retención. Ya dejamos establecido que: a) la designación de agentes de retención es uno de los modos previstos por el Código Tributario, conforme al artículo 93.1 de la Constitución, para la recaudación de los impuestos, y en ese sentido, el artículo 309 de dicho código le ha dado atribución a la Administración Tributaria para que los designe; b) que en el caso particular de la norma impugnada, la designación de las entidades financieras como agentes de retención es el resultado del cumplimiento de las atribuciones de la DGII en virtud de la ley, sin que exista, como ha sido establecido, ninguna prohibición legal para que los intereses pagados por las

entidades de intermediación financiera a las personas jurídicas puedan ser sujetos de retención. (Sentencia TC/0201/13, de fecha 13 de noviembre del 2013)

3) El Congreso Nacional goza de Libertad de configuración legislativa en materia Tributaria, No solo para imponer Tributos o establecer Exenciones, sino también para Determinar el Modo más eficiente de Recaudación de Impuestos. Esta facultad le es conferida por la Constitución de la República en el artículo 93, numeral 1, literal a), al señalar que este órgano podrá “Establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión”. Este criterio respecto del poder de configuración del legislador en materia tributaria, es reconocido por la jurisprudencia constitucional comparada ...el Congreso de la República goza de un amplio margen de configuración en materia tributaria, que le permite definir, en el marco de la Constitución, los fines de la política tributaria y escoger los medios que estime adecuados para alcanzarlos. Tampoco la soberanía impositiva requiere de justificación especial para ser ejercida en razón a la confianza que se confiere al Legislativo en dicha materia (Ver: Sentencia C-007/02, de fecha 23 de enero de 2002, de la Corte Constitucional de Colombia). El legislador ordinario, al establecer en el artículo 43 de la Ley núm.253-12, de (9) de noviembre de dos mil doce (2012), que las empresas sujetas a un régimen fiscal especial - tal como acontece con la empresa accionante que se prevalece del régimen de exenciones instituido en la Ley núm.28-01- fungirán como agentes de retención del pago de los impuestos que corresponden a sus clientes, no transgredió el derecho a la libertad de empresa de la accionante, pues el Congreso, en ejercicio de ese poder de configuración en materia impositiva, determinó la conveniencia de instituir a las empresas vendedoras de servicios o productos como agentes de retención del ITBIS y del impuesto selectivo al consumo que deben pagar sus clientes, como sujetos pasivos de esa obligación tributaria, garantizándose con dicha modalidad evitar la evasión impositiva de los deudores tributarios y aumentando la eficacia de la recaudación de los tributos, que están orientados por ley a satisfacer las necesidades del servicio público y los fines esenciales del Estado. Por lo que, al adoptarse esa modalidad tributaria no se afectó el derecho a la libertad de empresa de la accionante, ya que dicha medida no le impide a la misma dedicar bienes o capitales a la realización de la actividad económica de su elección, pues el sujeto obligado a tributar no es dicha empresa, sino la clientela de la misma, que no goza, en su condición de consumidor, de los beneficios fiscales establecidos en la Ley núm.28-01, a las empresas situadas en las provincias fronterizas. Por esta razón, el presente medio de inconstitucionalidad debe ser denegado. (Sentencia TC/0148/13, de fecha 12 de septiembre del 2013)

B) No Sanción por Norma General. Una Norma General no puede establecer sanciones, pues la Ley es la única que puede establecerlas, nunca un Reglamento o

una Norma General o una Resolución Administrativa, pues según la Constitución no puede haber Sanción Sin Ley Previa: a) El Artículo 40, numeral 13) establece que “Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción penal o administrativa”; b) El Artículo 69, numeral 7) de la Constitución prescribe que “Ninguna persona podrá ser juzgada sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formalidades propias de cada juicio”; y c) El Artículo 6 consagra la “Supremacía de la Constitución. Todas las personas y los órganos que ejercen potestades públicas están sujetos a la Constitución, norma suprema y fundamento del ordenamiento jurídico del Estado. Son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución.” Por esta razón el Tribunal Constitucional ha juzgado que “El Fisco No Puede Imponer Sanciones No Autorizadas por una Norma Legal. (Sentencia TC/0322/14, de fecha 22 de diciembre del 2014)

VI.- Puede el Fisco Crear Responsabilidad Solidaria?

El punto que planteamos es un problema bastante complejo, pues ni la misma Constitución ni la ley ni la jurisprudencia han sido claras en este aspecto.

El punto no es solamente si determinar el verdadero significado que tiene la frase constitucional “establecer los modos de recaudación” de los impuestos y ver si esto puede o no delegarse en el Fisco a través de una norma general, sino también determinar si a través de una norma general el Fisco puede crearle obligaciones al agente de retención o percepción y finalmente si estas normas generales pueden crear obligaciones o responsabilidades solidarias o si todo esto es materia exclusiva de la ley.

De nuestra parte entendemos que si bien el Fisco sí tiene facultad para dictar distintos tipos de normas generales que contribuyen con sus facultades de inspección, fiscalización y administración de los tributos, no tiene calidad jurídica para crear obligaciones o responsabilidad solidaria por deudas tributarias ni crear impuestos ni establecer sanciones, facultad única de la ley, según nuestra Constitución.

De todos modos, la última palabra la tendrá el Tribunal Constitucional.