

Anticipos de Impuestos

I.- Aspectos Generales.

En el Impuesto sobre la Renta, principalmente, existe lo que se conoce como Anticipos, que no es más que un avance o pago a cuenta que le hacen los contribuyentes al Fisco, sobre un posible y futuro impuesto a pagar.

En consecuencia, el anticipo no es un impuesto, sino un avance o adelanto del Impuesto sobre la Renta que hay que pagar al finalizar el ejercicio fiscal. Si al presentar su declaración anual de impuestos el contribuyente presenta pérdidas o no obtiene rentas, lo anticipado se le reembolsa o se le da un crédito fiscal; por el contrario, si tiene beneficios, entonces los impuestos anticipados o avanzados se toman en cuenta para calcular la suma definitiva a pagar.

En términos fiscales el pago de anticipos tiene su fundamento en el hecho de que siendo anual el período legal para el pago del Impuesto sobre la Renta (Principio de Anualidad) y el hecho de que a diario, semanal o mensual el contribuyente podría tener beneficios en sus actividades, no hay razón para que el Fisco tenga que esperar un año para percibir el impuesto.

Es por la razón anterior que la ley establece una presunción de posibles beneficios y exige el pago de anticipos, los cuales pueden aparecer como pago directo de anticipos, como pago en las retenciones, como pago a cuenta de futuros impuestos u otras formas.

II.- Disposiciones Legales.

A) Código Tributario.

El artículo 314 del Código Tributario, modificado por el artículo 7 de la Ley No.557-05, del 13 de diciembre del 2005), dispone lo siguiente:

1) Monto del Anticipo.

a) Personas Jurídicas y Negocios Unico Dueño.

Desde el año fiscal 2006 todos los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta que fueren personas jurídicas y negocios de único dueño, cuya tasa efectiva de tributación

sea menor o igual a 1.5% (uno punto cinco por ciento), pagarán sus anticipos correspondientes sobre la base de doce cuotas mensuales iguales, resultantes de aplicar el 1.5% a los ingresos brutos declarados en el año fiscal anterior. Las personas jurídicas y negocios de único dueño cuya tasa efectiva de tributación sea mayor que 1.5% (uno punto cinco por ciento), pagarán mensualmente como anticipo la doceava parte del impuesto liquidado en su declaración anterior.

b) Personas Jurídicas con Márgenes de Comercialización Regulados por el Estado.

Por su parte, el Párrafo VI de este artículo 314 dispone que en el caso de las personas jurídicas citadas en el artículo 297 del Código Tributario, cuyos ingresos provienen de comisiones o de márgenes de comercialización regulados por el Estado, la base para calcular los anticipos será la del total de sus ingresos brutos generados por esas comisiones o por los márgenes establecidos por las autoridades competentes. De igual manera, los intermediarios dedicados exclusivamente a las ventas de bienes de terceros, pagarán el anticipo del uno punto cinco por ciento (1.5%), del presente artículo, calculado sobre el total de sus ingresos provenientes de las comisiones que obtengan en la mencionada actividad.

c) Personas Físicas.

Señala el Párrafo I de este artículo 314 del Código Tributario que en el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas los anticipos serán calculados sobre la base del 100% del impuesto liquidado en su ejercicio anterior y pagados en los meses y porcentajes siguientes: sexto mes 50%; noveno mes 30% y decimosegundo mes 20%.

2) Saldos a Favor.

Establece el Párrafo II de este artículo 314 que del monto de ingresos brutos o del impuesto liquidado sobre la base del cual se calculen, según sea el caso establecido en el presente artículo, de las sumas a pagar por concepto de anticipos, se restarán los saldos a favor contenidos en la declaración que procedieran, si no se hubiera solicitado su compensación o reembolso.

3) Impuesto Liquidado.

Tal y como se indicó los anticipos no son más que un avance de los posibles impuestos que en definitivas deben ser pagados por el contribuyente y por esa razón al final del ejercicio fiscal debe hacerse un cálculo de los reales impuestos a pagar,

tomando en cuenta la realidad fiscal del contribuyente (si tuvo ganancia o pérdida) y los anticipos pagados.

Por eso el Párrafo III del artículo 314 señala que si al final del período fiscal al cual corresponden los anticipos así calculados, resultara un saldo a favor del contribuyente por efecto del exceso en el pago de anticipos sobre Impuesto Sobre la Renta liquidado, el contribuyente podrá compensar dicho saldo con el Impuesto a los Activos establecido en los Artículos del 401 al 408 del Código Tributario, sin perjuicio del derecho del contribuyente de solicitar el reembolso de acuerdo a lo establecido para estos fines por este Código.

4) Exención de los Anticipos.

a) Por Disminución de las Rentas.

Como no todos los ejercicios fiscales son iguales y un contribuyente pudo haber tenido un año fiscal muy bueno, con buenas ganancias, pero vislumbra un ejercicio fiscal próximo malo o no tan bueno como el anterior, y resulta que los anticipos se calculan en base al ejercicio anterior que fue muy bueno, la ley le permite al contribuyente solicitarle al fisco una exención total o parcial del pago de esos anticipos, lo cual no implica, bajo ningún concepto, una exención de impuestos, sino solo de los anticipos o avances.

De esta manera el Párrafo IV del artículo 314 consagra que los contribuyentes que demuestren una reducción significativa de sus rentas en el ejercicio corriente podrán solicitar, por lo menos quince (15) días antes del vencimiento, la exención total o parcial de efectuar el anticipo previsto en este artículo. La Administración Tributaria podrá acoger esta solicitud siempre que, a su juicio, existan causas de fuerza mayor o de carácter extraordinario que justifiquen la imposibilidad de realizar dichos pagos.

b) Por Rentas Retenidas.

Por su parte, el Párrafo V de este artículo 314 del Código Tributario dispone que las personas físicas no pagarán el anticipo establecido en el presente artículo cuando la totalidad de sus ingresos haya pagado impuesto sobre la renta por la vía de la retención. Cuando sólo una parte de las rentas de la persona física haya pagado el impuesto por la vía de la retención, el anticipo se aplicará sobre la porción de impuesto que no ha sido objeto de retención.

c) Ingresos Anuales Menores a RD\$5 Millones.

Consigna el Párrafo VII de este artículo 314 que no pagarán el anticipo del uno punto cinco por ciento (1.5%), establecido en el presente artículo las personas naturales que desarrollen actividades comerciales e industriales, siempre que el ingreso anual proveniente de dichas actividades sea igual o menor a cinco millones de pesos (RD\$5,000,000.00). Dichas personas naturales se acogerán al régimen especial que se establecerá en el Reglamento de aplicación del impuesto sobre la renta.

B) Falta de Sanción por Atraso o No Pago del Anticipo.

La Ley o Código Tributario no establece ninguna sanción por el atraso o falta de pago de los anticipos. Anteriormente el artículo 315 del Código Tributario solo establecía la sanción del pago de intereses indemnizatorios por esta causa, pero este artículo fue derogado. Tampoco se establecía sanciones de recargos por mora.

Sin embargo, el Reglamento No.139-98, para la Aplicación del Impuesto sobre la Renta, consignó en su artículo 79 que “Cuando una persona obligada a pagar anticipos, lo hiciere con atraso, estará en todos los casos sujeto a los recargos e intereses indemnizatorios correspondientes, contados a partir de la fecha en que debió pagarse el anticipo, hasta la fecha límite fijada por la ley para la presentación de la declaración jurada anual.”

Pero lo cierto es que desde el punto de vista constitucional y legal el no pago de los Anticipos no conlleva Recargos por Mora ni Intereses, pues no existe ninguna ley que establezca dicha sanción y no puede existir ninguna sanción sin una ley que la establezca.

En efecto, y como ya se dijo, originalmente el artículo 315 del Código Tributario, al consignar disposiciones sobre la exención total o parcial de los anticipos, también en su único párrafo consagró normas que sancionaban con el pago de intereses (no con recargos por mora, sino solo intereses) cualquier pago insuficiente que hiciera el contribuyente de sus anticipos, estableciendo lo siguiente: “Pagos Insuficientes. Cualquier pago insuficiente de algún anticipo requerido por el artículo anterior devengará intereses, a la tasa prevista en el Título I de este Código, a partir de la fecha fijada para el pago del anticipo de que se trate.” En este sentido, al promulgarse el Código Tributario en el año de 1992 este contempló una sola sanción para el no pago o pago insuficiente de los anticipos, que fue la sanción de intereses.

Sin embargo, y a pesar de que la ley establecía únicamente como sanción al no pago o pago insuficiente de los anticipos la aplicación de intereses, en una franca violación a la ley y a la Constitución el artículo 79 del Reglamento 138-98, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, estableció que “cuando una persona obligada a pagar anticipos, lo hiciere con atraso, estará en todos los casos sujeto a los recargos e intereses indemnizatorios correspondientes, contados a partir de la fecha en que debió pagarse el anticipo, hasta la fecha límite fijada por la ley para la presentación de la declaración jurada anual.”

Es decir que mediante un reglamento se estableció una sanción no contemplada en la ley, vale decir recargos por mora, lo cual implica su nulidad, pues un reglamento no puede ni contradecir ni anular ni modificar una ley ni poner donde la ley no ha puesto, en especial penalidades y sanciones.

Por otra parte el artículo 315 del Código Tributario, que establecía la sanción de intereses por no pago de los anticipos o pagos insuficientes, fue derogado por el artículo 6 de la Ley No.6 de la Ley 12-01, de fecha 17 de enero del 2001, al consignar lo siguiente: “Artículo 6.- Se modifica el artículo 8 de la ley de Reforma Tributaria No.147-00, de fecha 27 de diciembre del año 2000, el cual pasa a ser el artículo 11 de dicha ley, con el siguiente texto: “Artículo 11.- La presente ley deroga la ley No.3562, de fecha 30 de mayo de 1953, y sus modificaciones, que establece un impuesto a cargo de los premios mayores de la Lotería Nacional; el artículo 315, el numeral 8 del artículo 318, el literal b) del artículo 337, y los artículos 348, 382, 383 y 384, de la ley 11-92, de fecha 16 de mayo de 1992, que estableció el Código Tributario de la República Dominicana; el decreto 66-94, del 25 de marzo del 1994; ley 150-97, del 7 de junio de 1997; la ley 345-98, del 14 de agosto de 1998, así como cualquier otra disposición legal que le sea contraria.”

Por lo tanto, a partir del año 2001 que fue derogado el artículo 315 del Código Tributario, no existe ninguna sanción para aquellos contribuyentes que no pagan sus anticipos o lo pagan de manera insuficiente. Asimismo, al derogarse expresamente el artículo 315 del Código Tributario, se derogó tácitamente el artículo 79 del Reglamento No.139-98, para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, que trataba sobre la sanción de intereses por no pago de los anticipos, pues su vigencia dependía de una ley que lo sustentara y un reglamento no puede establecer penalidades ni sanciones.

En este sentido, según la Constitución de la República no puede haber infracción ni sanción sin ley previa. Veamos:

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.”

En este mismo sentido se ha pronunciado nuestra jurisprudencia, al señalar lo siguiente:

1) Un Reglamento no Puede Derogar o Modificar una Ley (Sentencia SCJ No.75, de fecha 28 de marzo del 2012, Boletín No.1216;

2) Una Norma Reglamentaria Tributaria No Puede Imponerse sobre una Norma Legal, pues se Violaría el Principio de Legalidad. (Sentencia SCJ No.75, de fecha 28 de marzo del 2012, Boletín No.1216)

3) La Administración Pública tiene Facultad Reglamentaria, pero No puede Contradecir la Ley. (Sentencia TC/0032/12, de fecha 15 de agosto del 2012)

4) Un Reglamento No puede Contradecir la Ley. (Sentencia TC/0032/12, de fecha 15 de agosto del 2012)

5 Cuando un Reglamento o Resolución tiene su Medida y Justificación en una Ley Derogada, su Fuente de Validez es Inexistente. (Sentencia TC/0032/12, de fecha 15 de agosto del 2012)

6) El Interés Indemnizatorio es una Sanción y sólo es Aplicable en los Casos en que la Ley así lo Expresa, por aplicación del Principio de Legalidad. (Sentencia SCJ No.83, de fecha 31 de octubre del 2012, Boletín No.1223)

7) El Interés Indemnizatorio No Procede en el caso de Anticipos No Pagados. (Sentencia SCJ No.83, de fecha 31 de octubre del 2012, Boletín No.1223)

8) El Fisco No Puede Imponer Sanciones No Autorizadas por una Norma Legal. El Reglamento núm. 254-06, expedido por el Poder Ejecutivo, fue hecho a propósito para regular los NCF y en él no consta norma que autorice a la DGII a bloquear su emisión o impedir que las empresas lo utilicen. (Sentencia TC/0322/14, de fecha 22 de diciembre del 2014)

9) Para la Seguridad Jurídica, las Autoridades deben Limitar sus Actuaciones al Marco Legal que les Gobierna. (Sentencia TC/0049/12, de fecha 15 de octubre del 2012)

10) Los Poderes Públicos No pueden actuar de manera Arbitraria y deben enmarcar sus actuaciones de conformidad con los procedimientos reconocidos en la Constitución y las leyes. (Sentencia TC/017/12, de fecha 13 de junio del 2012)

11) La Administración Pública debe someter sus Actos y Resoluciones al Ordenamiento Jurídico. El principio de legalidad de la Administración Pública se configura como un mandato dirigido a todos los órganos públicos de someter los actos y resoluciones de la administración que se encuentren bajo su jurisdicción al cumplimiento de las normas que integran el ordenamiento jurídico. De conformidad con este principio, las actuaciones de la Administración y las resoluciones judiciales quedan subordinadas a los mandatos de la ley. (Sentencia TC/0351/14, del 23 de diciembre del 2014)

III.- Sugerencias.

Entendemos que el pago de los anticipos es una forma normal de aplicación del Impuesto sobre la Renta y debe mantenerse, pero con las siguientes modificaciones:

1) Hay que liberar del anticipo los pequeños contribuyentes y las pymes, eximiendo del pago de los anticipos a aquellos contribuyentes que en el ejercicio anterior tuvieron ingresos inferiores a los RD\$50 millones.

2) En vez de utilizar como base de cálculo los beneficios, ingresos o impuestos del ejercicio anterior, establecer un anticipo mensual equivalente al 1% de los ingresos de ese mes.

3) Establecer que el atraso o pago insuficiente de los anticipos generará de manera automática o de pleno derecho un interés indemnizatorio mensual, no como sanción, sino como indemnización.

Como siempre, estas son simples ideas o sugerencias para ser analizadas y debatidas.