

Seguridad Jurídica Tributaria

Edgar Barnichta Geara

La Seguridad Jurídica implica la certeza de que la ley siempre será aplicada, en especial por el Principio de Supremacía de las Normas Constitucionales, pues solo la seguridad jurídica le da a las personas y a las inversiones la confianza para vivir y operar dentro de un régimen de derecho donde impere la ley y no el capricho o arbitrariedad de las personas o funcionarios.

En efecto, el artículo 6 de la Constitución expresa que “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,” de donde se desprende el carácter de jerarquía superior de las disposiciones constitucionales con respecto a otras normas jurídicas, como serían las leyes, reglamentos, decretos, resoluciones, normas generales, instructivos y cualquier otra. En consecuencia, no puede haber ley, reglamentos ni normas tributarias contrarias a la Constitución de la República.

En este sentido, el numeral 15) del artículo 40 de la Constitución establece que “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”, indicando en el numeral 7) del artículo 69 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”.

Asimismo, el artículo 73 de esta misma Constitución consagra que “son nulos de pleno derecho los actos emanados de autoridad usurpada, las acciones o decisiones de los poderes públicos, instituciones o personas que alteren o subviertan el orden constitucional y toda decisión acordada por requisición de fuerza armada.”

Para nuestro Tribunal Superior Administrativo el tema de la seguridad jurídica reviste gran importancia y la define de la siguiente manera:

1) Concepto del Principio de Seguridad Jurídica. Considerando, que el principio de seguridad jurídica no es más que la certeza, confianza, publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable y prohibición de la arbitrariedad, lo cual conlleva a que la administración no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la razonable

estabilidad en las decisiones, pues la administración no puede actuar como quiere sino como debe. (Sentencia del TCT No.019-2005, de fecha 13 de abril del 2005)

2) La seguridad jurídica comporta un bienestar irreversible según el cual una condición anterior que cumple requisitos específicos, como sucede con la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada, genera un estado de certeza social, y en ese sentido permite la armonía de intereses en hipotéticas litis relacionadas a la especie. (Sentencia TSA No.030-02-2019-SEN-00176, de fecha 28 de junio del 2019)

Por su parte, nuestro Tribunal Constitucional también ha tenido oportunidad de referirse a la seguridad jurídica, señalando lo siguiente:

1) Conviene previamente determinar qué debe entenderse por seguridad jurídica. Puede ser concebida como un principio jurídico general consustancial a todo Estado de Derecho, que se erige en garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que asegura la previsibilidad respecto de los actos de los poderes públicos, delimitando sus facultades y deberes. Es la certeza que tienen los individuos que integran una sociedad acerca de cuáles son sus derechos y obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la arbitrariedad de sus autoridades puedan causarles perjuicios. 8.2.3. Por lo anterior, resulta válido afirmar que la seguridad jurídica se relaciona con la estabilidad de las normas, razón por la cual para cambiarlas se precisa de un debate público y abierto, por lo que existen reglas muy bien definidas para la formación y efectos de las leyes. La seguridad jurídica tiene que ver con la irretroactividad de las leyes, con el principio de legalidad en la actuación de la administración pública, con la atribución de competencia a los jueces, entre otros. (Sentencia TC No.0489/15, del 6 de noviembre del 2015).

2) El principio de seguridad jurídica es un principio general del derecho transversal a la estructura de un Estado social y democrático de derecho, que supone garantizar la certeza del ordenamiento jurídico, motivo por el cual no es completamente autónomo, sino que va de la mano con el principio de legalidad, al cual, como hemos advertido, se somete la Administración del Estado. (Sentencia TC 0830-18, de fecha 10 de diciembre del 2018)

En lo que se refiere a la seguridad jurídica tributaria debemos indicar que si bien es un deber de los particulares pagar sus impuestos, según el numeral 6) del artículo 75 de la Constitución, que señala como uno de los deberes fundamentales de las personas “tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas”, este pago de impuestos debe hacerse dentro de lo que señala el artículo 243 de la Constitución, es decir basado en los

“principios de legalidad, justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas” y dentro de esta legalidad se encuentra la seguridad jurídica tributaria.

A) Establecimiento de Impuestos solo por Ley.

El literal a) del numeral 1) del artículo 93 de la Constitución expresa que es atribución exclusiva del Congreso Nacional “establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.”

Esto significa que los tributos solo pueden ser establecidos o modificados por ley y nunca por decreto, reglamento, resolución o norma general. En este sentido, corresponde a la ley consagrar los elementos básicos de los tributos, esto es la materia imponible, base imponible, tasa o alícuota y los sujetos del tributo.

B) Establecimiento de Sanciones solo por Ley.

Solo el Congreso Nacional, por Ley, puede crear infracciones y sanciones. Es lo que se conoce como el Principio de Tipificación de las Leyes Penales. No obstante, de acuerdo a nuestra Constitución las infracciones y sanciones pueden ser de tipo penal o de tipo administrativo. Estas últimas, también creadas por ley, pueden ser conocidas, juzgadas sanciones por la administración pública, pero siempre respetando el debido proceso y nunca imponiendo sanciones privativas de libertad, pues el artículo 69, numeral 10) de la Constitución señala que “las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”, mientras que el numeral 17) del artículo 40 consagra que “en el ejercicio de la potestad sancionadora establecida por las leyes, la Administración Pública no podrá imponer sanciones que de forma directa o subsidiaria impliquen privación de libertad.”

Por su parte, el numeral 13) del artículo 40 de la Constitución expresa que “nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan infracción penal o administrativa”, con lo cual se ratifica el Principio de No Retroactividad de la Ley contenido en el artículo 110 de la Constitución, que dispone que “la ley sólo dispone y se aplica para lo porvenir. No tiene efecto retroactivo sino cuando sea favorable al que esté subjúdice o cumpliendo condena. En ningún caso los poderes públicos o la ley podrán afectar o alterar la seguridad jurídica derivada de situaciones establecidas conforme a una legislación anterior.”

C) Sanción a Infractores solo con Debido Proceso.

Tal y como dijimos antes, las infracciones y sanciones pueden ser de tipo penal o de tipo administrativo. Mientras las infracciones y sanciones penales solo pueden ser conocidas, juzgadas y sancionadas por los tribunales penales, las infracciones y sanciones administrativas pueden ser conocidas, juzgadas y sancionadas por la administración pública, pero solo por el órgano administrativo específico designado por la ley para hacerlo, siempre respetando el debido proceso y nunca imponiendo sanciones privativas de libertad.

En este sentido, el artículo 69, numeral 10) de la Constitución señala que “las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”, mientras que el numeral 17) del artículo 40 consagra que “en el ejercicio de la potestad sancionadora establecida por las leyes, la Administración Pública no podrá imponer sanciones que de forma directa o subsidiaria impliquen privación de libertad.”

Por lo tanto, cuando la ley establece un procedimiento para conocer de las infracciones y aplicar sanciones administrativas, éste debe respetarse o de lo contrario de viola el debido proceso administrativo.

D) Reglamento No Puede Contradecir o Ampliar la Ley.

Anteriormente indicamos que el numeral 15) del artículo 40 de la Constitución establece que “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe.”

Esto significa que solo por ley se pueden crear obligaciones o establecer prohibiciones y que en la aplicación e interpretación de las leyes, ya sea mediante decreto, reglamento, resolución, norma general o sentencia nadie puede poner donde la ley no ha puesto ni distinguir donde la ley no distingue.

Por lo tanto, un decreto, reglamento, resolución o norma general no puede, por ejemplo, crear o modificar impuestos ni extender su alcance ni crear infracciones ni sanciones.

E) Jurisprudencias.

a) Es Garantía de los Derechos Fundamentales.

1) La Constitución consagra un conjunto de Garantías para la Aplicación y Protección de los Derechos Fundamentales. (Sentencia TC/0070/12, de fecha 29 de noviembre del 2012)

b) Implica Subordinación a la Ley.

1) No existe Seguridad Jurídica si la Autoridad No está Subordinada a la Regla de Derecho. (Sentencia TC/0032/12, de fecha 15 de agosto del 2012)

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

3) La Seguridad Jurídica es un Principio Jurídico general consustancial a todo Estado de Derecho, que se erige en Garantía de la aplicación objetiva de la Ley. (Sentencia TC/0100/13, de fecha 20 de junio del 2013)

c) Deber del Estado de Proteger la Seguridad Jurídica.

1) El Estado tiene la obligación de establecer la Seguridad Jurídica al ejercer su Poder de Imperio, debiendo proteger a las Personas, sus Bienes y Derechos. (Sentencia de la Segunda Sala del TCT No.022-2008, de fecha 14 de marzo del 2008)

2) La Seguridad Jurídica es uno de los Elementos consustanciales del Bien Común, objetivo Supremo del Derecho y del Estado Social y Democrático. Corresponde al Estado asegurar la Estabilidad y Permanencia del contenido de las Normas Jurídicas. (Sentencia TC/0121/13, de fecha 4 de julio del 2013)

d) Es Limitante al Poder Administrativo. La Inercia del Fisco afecta la Seguridad Jurídica.

1) La Inercia de la Administración Tributaria No puede lesionar la Seguridad Jurídica del ciudadano que confía en que la Actuación del Fisco ha sido

hecha de Buena Fe. (Sentencia de la Primera Sala del TCT No.014-2007, de fecha 28 de septiembre del 2007)

2) Los Principios de Seguridad Jurídica y Buena Fe limitan el Poder de la Administración Tributaria. (Sentencia del TCT No.019-2005, de fecha 13 de abril del 2005)

e) Implica Respeto al Principio de Legalidad.

1) Seguridad Jurídica y Principio de Legalidad. (Sentencia TC No.0489/15, de fecha 6 de noviembre del 2015).

2) No puede haber Violación a la Seguridad Jurídica ni a la Legalidad cuando se cumple con la Ley. El Juego de Loterías está Gravado con el ITBIS. El Productor debe Facturarlo a su Distribuidor o Agente de Venta de estos Productos con el ITBIS y Retenerlo. (Sentencia SCJ No.386, de fecha 16 de mayo del 2018)

3) Si es la Ley que Limita el Recurso de Casación No hay violación al Principio de Seguridad Jurídica. (Sentencia TC No.0489/15, de fecha 6 de noviembre del 2015)

4) La Norma General 04-2014 de la DGII, sobre Transparencia en las ventas a Consumidores Finales, No viola la Seguridad Jurídica. (Sentencia TC/0105/19 del 27 de mayo del 2019)

f) Implica Respetar la Irretroactividad de la Ley y Cosa Juzgada.

1) La Cosa Juzgada es uno de los Pilares sobre los cuales se fundamenta la Seguridad Jurídica, el Debido Proceso y el Estado de Derecho. Una vez que el Fisco Determina un Impuesto y se Paga, el Fisco No puede Reliquidararlo. (Sentencia del TCT No.024-2005, de fecha 5 de mayo del 2005).

2) El Principio de Irretroactividad es la máxima Expresión de la Seguridad Jurídica. (Sentencia TC/0013/12, de fecha 10 de mayo del 2012)

3) La Seguridad Jurídica depende del Respeto a los Principios de Irretroactividad de la Ley y al de la Cosa Definitiva e Irrevocablemente Juzgada. (Sentencia TC/0121/13, de fecha 4 de julio del 2013)

4) El Carácter de Cosa Juzgada de las sentencias que declaran la anulación de las Normas y Actos del Ordenamiento Jurídico por estar afectados de Inconstitucionalidad busca el resguardo de la Seguridad Jurídica y el respeto de la Confianza Legítima. (Sentencia TC/0193/13, de fecha 23 de octubre del 2013)

g) Implica Respeto a los Derechos Adquiridos.

1) Una Ley nueva No puede afectar los Derechos Adquiridos. (Sentencia del TCT No.007-2006, de fecha 15 de febrero del 2006)

2) El Desmante o Eliminación por Etapas de las Exenciones No puede afectar Derechos Adquiridos, pues vulneraría Principios de Buena Fe y Seguridad Jurídica. (Sentencia del TCT No.007-2006, de fecha 15 de febrero del 2006)

3) La Ley No.288-04, del año 2004, que establece Recargos por Mora por diferencias de Impuestos surgidos en Fiscalización, No puede aplicarse a Ejercicios Anteriores a su Promulgación. (Sentencia del TCT No.071-2006, de fecha 19 de octubre del 2006)

4) El Congreso Nacional pueda Modificar las Políticas Tributarias, siempre que No vulnere Derechos Adquiridos. (Sentencia TC/0148/13, de fecha 12 de septiembre del 2013)

h) Implica Respetar las Exenciones.

1) Cuando se rechaza la aplicación de la Exención de ITBIS se afecta el Principio de Seguridad Jurídica. (Sentencia SCJ Número Unico 003-2012-02596, de fecha 23 de diciembre de 2014)

i) Implica Aplicar la Ley Aún Sin Reglamento.

1) Si el Poder Ejecutivo No dicta en tiempo oportuno el Reglamento que ordena la Ley, tal situación No puede perjudicar a los Contribuyentes, pues nadie puede prevalecerse de su Propia Falta. (Sentencia del TCT No.053-2003, de fecha 19 de agosto del 2003).

2) En un buen Estado de Derecho y Seguridad Jurídica, la Ley debe aplicarse, aún cuando el Poder Ejecutivo No haya emitido el Reglamento. (Sentencia del TCT No.029-2005, de fecha 12 de mayo del 2005)

j) Implica No Cambiar de Criterio Jurisprudencial sin Justificación,

1) Cambiar de Criterio Jurisprudencial sin una debida Justificación, constituye una violación a los Principios de Igualdad y de Seguridad Jurídica. (Sentencia TC/0182/19 del 25 de junio del 2019)

k) Implica Interpretar la Ley Correctamente.

1) Cuando se Interpreta correctamente la Norma y su Aplicación No hay violación a la Seguridad Jurídica. (Sentencia TC/0265/15, de fecha 16 de septiembre del 2015)

l) Los Ayuntamientos deben Garantizar la Seguridad Jurídica.

1) Las Alcaldías o Ayuntamientos son Organismos integrantes de la Administración Pública, por tanto, forman parte del Estado y deben Garantizar la Seguridad Jurídica con apego a Constitución y las Leyes. (Sentencia TC/0242/13, de fecha 29 de noviembre del 2013)

m) El Tribunal debe proteger la Seguridad Jurídica.

1) La misión esencial de la Jurisdicción Contencioso Administrativa es controlar la Legalidad de la actuación de la Administración Pública y proteger la Seguridad Jurídica de los Ciudadanos en su condición de Contribuyentes en el pago de Impuestos. (Sentencia SCJ No.3, de fecha 16 de enero del 2013, Boletín No.1226)

2) En virtud del Principio de Seguridad Jurídica el Tribunal Superior Administrativo No puede Validar una nueva actuación de la Administración Tributaria similar a otra que ya fue considerada por la Suprema Corte de Justicia Sentencia como Ilegítima. (Sentencia SCJ No.3, de fecha 16 de enero del 2013, Boletín No.1226)

n) La No Refiscalización o Redeterminación es parte de la Seguridad Jurídica.

1) La Cosa Juzgada es uno de los Pilares sobre los cuales se fundamenta la Seguridad Jurídica, el Debido Proceso y el Estado de Derecho. Una vez

que el Fisco Determina un Impuesto y se Paga, el Fisco No puede Reliquidarlos. (Sentencia del TCT No.024-2005, de fecha 5 de mayo del 2005).

2) No procede que el Fisco le realice al Contribuyente una nueva Fiscalización, cuando el Fisco le Notificó el Resultado de una Fiscalización previa y se Pagó el Impuesto. (Sentencia del TCT No.050-2006, de fecha 7 de julio del 2006)

o) Cambio de Criterio Jurisprudencial.

1) Cambiar de Criterio Jurisprudencial sin una debida Justificación, constituye una violación a los Principios de Igualdad y de Seguridad Jurídica. (Sentencia TC/0182/19 del 25 de junio del 2019)

p) Embargo Inmobiliario Abreviado.

1) La intención del Legislador al simplificar el Embargo Inmobiliario Abreviado es Proteger el Crédito contenido en un Título Ejecutorio y Garantizar la Seguridad Jurídica. (Sentencia TC/0022/12, de fecha 21 de junio del 2012)

q) Seguridad Jurídica para los Accionistas.

1) 8.2.4.- Para los accionantes, la seguridad jurídica consiste “en que las personas puedan presuponer y calcular con tiempo la influencia del derecho en su conducta personal o corporativa”, por lo que cabría preguntarse si a éstos se les ha limitado el derecho a recurrir en casación de forma sorpresiva, caprichosa, arbitraria y al margen de la ley. (Sentencia TC No.0489/15, de fecha 6 de noviembre del 2015)

F) Conclusión.

En pocas palabras la seguridad jurídica significa que la ley no será violada en su aplicación, en especial:

1) Respetar el Debido Proceso y el Derecho de Defensa;

2) Respetar la Irretroactividad de la Ley;

3) No crear o exigir impuestos sin ley o modificar los existentes sin ley o exigir más impuestos de los que dice la ley;

4) No crear infracciones ni aplicar sanciones que no estén en la ley o establecerlas por decretos o reglamentos o normas generales del fisco;

5) No autoatribuirse potestades o facultades;

6) No juzgar cuando la ley designa un organismo o tribunal específico para hacerlo; y,

7) Poner donde la ley no ha puesto o distinguir donde la ley no distingue.