POR JOSÉ MALDONADO STARK
Y RAÚL E. RODRÍGUEZ PEREYRA
Abogados de la firma RV&HB

Los Principios materiales de Justicia Tributaria

En el caso de la República Dominicana, la constitución económica está contenida en la Constitución de la República (en adelante la "Constitución"), y esta última enmarca a la primera en el contexto de los conceptos de economía de mercado y de estado social de derecho.

Consideraciones generales

Ante la creciente discusión sobre la necesidad de una reforma fiscal integral , entendemos relevante resaltar algunos elementos cuya consideración nos parece de crucial importancia para los fines de llevar a cabo tal ejercicio. Debemos mantener presente que una reforma fiscal integral no se puede limitar a simplemente buscar una fórmula que permita captar mayores ingresos, sino que en todo momento se deben observar los principios constitucionales garantes de la justicia tributaria.

En este sentido, la llamada constitución económica de un país, léase el conjunto de normas básicas que proporcionan el marco jurídico fundamental para la estructura y funcionamiento de la actividad económica , tiende a establecer una serie de principios generales aplicables a los actores involucrados. En el caso de la República Dominicana, la constitución económica está contenida en la Constitución de la República (en adelante la "Constitución"), y esta última enmarca a la primera en el contexto de los conceptos de economía de mercado y de estado social de derecho.

En dicho estado social de derecho, el Estado Dominicano (en adelante el "Estado"), como parte de su función social y mediante la tributación, juega un papel en la distribución y redistribución de las riquezas a fines de lograr la justicia e igualdad proclamadas como valores supremos constitucionales.

Ahora bien, esa función del Estado está sujeta a límites, los cuales están conformados por las cláusulas de orden económico, los principios de tributación y los derechos y libertades constitucionales. En el presente documento, buscamos identificar el contenido de ciertos principios constitucionales de tributación que operan como límites materiales al poder del Estado para el establecimiento y la exigencia de tributos justos.

Naturaleza de los Principios Constitucionales en general

La teoría constitucional tradicional distingue entre reglas y principios, asignando a los últimos un carácter de normas que ordenan la realización de alguna actividad en la mejor y mayor medida factible, dentro de un marco concreto y jurídico razonable. Mientras que las reglas son pura y simplemente normas de cumplimiento o no cumplimiento, los principios son un tanto más abstractos e inciden sobre una pluralidad de situaciones; órdenes para un perfeccionamiento persistente de reglas, acciones u omisiones en la medida de lo posible y sujeto a las circunstancias jurídicas y reales correspondientes.

De la naturaleza jurídica de los principios

pueden extraerse las siguientes características: (i) constituyen parte del derecho positivo en razón de encontrarse positivados en la Constitución, y como tales, son mandatos imperativos que vinculan a todos los poderes públicos dentro de un orden constitucional con supremacía normativa; (ii) son parámetros de cumplimiento que deben ser observados por las normas que regulan las actividades concretas que los principios pretenden matizar y; (iii) son normas generales aplicables a las normas específicas y necesarias para su correcta ponderación y aplicación. Se pueden categorizar en formales y materiales, entendiendo a los primeros como aquellos que atienden a los requisitos de estructuración de las normas jurídicas correspondientes y los segundos como aquellos que alertan del contenido sustantivo de dichas normas jurídicas.

Los Principios Tributarios Materiales

Los Artículos 39, 75, 93 y 243 de la Constitución establecen los principios aplicables al ámbito tributario, a saber, los principios de legalidad, capacidad contributiva, generalidad, igualdad, progresividad y no expropiación. En la presente entrega, dejaremos a un lado el principio de la legalidad, de reconocida naturaleza formal , y nos concentraremos en los principios de corte material, léase aquellos que proporcionan la motivación, bases o delimitación de la potestad que tiene el Estado para establecer tributos, a fines de que sea determinable cuándo dichos tributos pueden ser considerados como justos, a saber:

Principio de Capacidad Contributiva: Contribuir a la carga pública mediante el tributo es considerado como un deber fundamental de todas las personas, aunque siempre sujeto a la capacidad que tenga cada persona al efecto. La capacidad económica o contributiva es básicamente el monto disponible para aportar por las personas a los fines previamente enunciados, y por ende descansa en la aptitud real de los particulares para soportar las cargas tributarias.

1. Ver Listín Diario, Múltiples Artículos, Santo Domingo, 2012; Ver: http://goo.gl/QxTXQ, http://goo.gl/SsDOb, http://goo.gl/rMCgp, http://goo.gl/ZX2mz, http://goo.gl/U073A y http://goo.gl/UCcHx.
2. GARCÍA-PELAYO, Manuel, "Consideraciones sobre las cláusulas económicas de la Constitución", Obras Completas, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991, Tomo III, pág. 2857. Ver también ZÚÑIGA URBINA, Francisco, "Constitución Económica y Estado Empresario", Revista de Derecho Público, No. 63, Universidad de Chile, Santiago, 2001, pág. 339.
3. Proclamada en fecha 26 de enero de 2010, G.O. 10561.
4. REPUBLICA DOMINICANA, Constitución, Arts. 217-219.
5. Ibid., Arts. 7, 8 y 39.3.
6. Ibid., Art. 8.
7. BARROSO, Luis Roberto, "La Nueva Interpretación Constitucional y el Papel de los Principios en el Derecho Brasileño", Teoría y Realidad Constitucional, No. 14, UNED, Madrid, 2004, pág. 182.
8. Ver SIMON OTERO, Liana, "Los Principios de Justicia Tributaria en la Historia Constitucional Cubana", Cuestiones Constitucionales: Revista Mexicana de Derecho Constitucional, No. 25, Julio-diciembre, 2011, México, D.F., págs. 209-211.
9. Idem.
10. REPUBLICA DOMINICANA, Constitución, Art. 75.6. Ver también SCJ, 3a Cám., 17 de junio de 2009, No. 131, B.J. 1183; 25 de febrero de 2009, No. 159, B.J. 1179, y; 23 de noviembre de 2005, No. 23, B.J. 1140.
11. BARNICHTA GEARA, Edgar, Derecho Tributario, Editora Centenario, 2011, Santo Domingo, pág. 51.
12. FERNANDEZ SEGADO, Francisco, El Sistema Constitucional Español, Editorial Dykinson, 1992, Madrid, pág. 535.

La capacidad económica supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, que muestren que está apto en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez los gastos esenciales estén cubiertos. De aquí que deba haber un criterio de medición de la carga tributaria.
El Principio de Capacidad Contributiva se basa en que si bien es cierto que cada ciudadano debe contribuir con el financiamiento de las cargas públicas, dicha contribución no puede exceder la que sus ingresos económicos le permitan, ya que de lo contrario no podrá cumplir con el pago. Este principio viene a formar parte esencial de los valores de justicia tributaria. Un impuesto no puede existir si no existe capacidad o aptitud económica para soportarlo.
En la práctica, el legislador debe tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo , tratando de predeterminar la potencialidad de contribución existente previo a la creación del tributo bajo el entendido de que existen ciertas ganancias pecuniarias atribuidas a cada particular que le permitirán contribuir con una proporción de las mismas a los fines públicos.

Principios de Generalidad e Igualdad: Estos dos principios están íntimamente ligados. Por su parte, la generalidad es el primer paso hacia la igualdad tributaria, ya que un sistema tributario solo será justo y el reparto de la carga equitativo en la medida en que todos los que deben tributar lo hagan en proporción a su capacidad económica. En este sentido, nuestra Constitución establece taxativamente la obligación que tienen todas las personas de tributar, conforme su capacidad contributiva y sin distinciones, sean personas naturales o jurídicas.
Como principio constitucional, la Generalidad representa un límite absoluto a la concesión arbitraria, en virtud de la ley, de exenciones, beneficios o amnistías fiscales; léase, aquellas cuyo objeto no sea de interés social, conforme lo exige el Artículo 244 de la Constitución.
Por otro lado, como todas las constituciones modernas, la Constitución procura con el Principio de Igualdad Tributaria proteger su valor, principio y derecho supremo de igualdad y no discriminación de todos ante la ley. Solo la capacidad económica de los contribuyentes o los casos especiales de exención pueden ser causa de distinción en el quehacer impositivo del Estado.
El Principio de Igualdad Tributaria, vía su simbiosis con el Principio de Generalidad Tributaria, busca eliminar todo tipo de discriminación en contra de ciertos segmentos de la sociedad, o en caso contrario, cualquier tipo de privilegio que carezca de un motivo serio y legalmente fundado. El contenido de este principio consistiría en que la ley tributaria no puede dictarse atendiendo a discriminaciones subjetivas o individuales entre los contribuyentes. La tributación debe ser igual para todos aquellos que se encuentran en igualdad de condiciones y desigual para los que se encuentran en desigualdad de situaciones.
Este principio engloba rasgos y elementos trascendentales para la actividad recaudadora toda vez que aplica tanto al contribuyente como al Estado en su función de recaudación. Por consiguiente, el Estado debe recaudar por los mismos medios y bajo las mismas condiciones a todos los contribuyentes sin privilegiar o discriminar. Pero además, el Estado debe perseguir y sancionar a aquellos que no cumplan con sus deberes contributivos para hacer efectiva esta igualdad.

Principio de Progresividad y No Expropiación: Mediante este principio, a medida que aumenta la capacidad contributiva de cada sujeto aumenta la contribución, pero en proporción superior al incremento de sus respectivos ingresos. Es decir, se trata de que quienes más tienen contribuyan en proporción superior a los que tienen menos.
Aunque la aplicación de este principio en el derecho tributario dominicano se origina en la Constitución , a diferencia de lo que ocurre en otras constituciones de referencia, como la Constitución Española , el Principio de Progresividad Tributaria no viene expresado de manera taxativa, sino que se deriva de la lectura sistemática de todos los demás principios, incluyendo el de Capacidad Contributiva y el de Igualdad Tributaria.
La progresividad es un concepto relacionado con el tipo tributario o las escalas de gravamen. Se opone a la proporcionalidad y entraña que a bases imponibles más elevadas deben aplicarse alícuotas también más altas de gravamen, como procedimiento técnico más idóneo con miras de obtener una igualdad de sacrificio del contribuyente ; una equidad vertical entre contribuyentes. La plena compatibilidad entre los principios de igualdad y progresividad sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto.
En esencia, por progresividad se puede entender como el rasgo de un régimen tributario según el cual a mayor base imponible, mayor tasa de contribución. De hecho, nuestra Suprema Corte de Justicia se ha pronunciado al efecto al establecer que la fijación de modalidades distintas de tributación para ciertos sectores de la sociedad no es injusto, expropiatorio ni discriminatorio en la medida en que no provenga de la arbitrariedad del Estado, sino que se base en la prerrogativa del legislador de darle forma jurídica y legal a la obligación de contribuir a las cargas públicas en proporción a la capacidad contributiva de cada contribuyente mediante la aplicación de los principios de equidad y progresividad, los cuales implican que los tributos no pueden ser justos sino según se trate de manera desigual a los desiguales, ya que la progresividad tiene por finalidad establecer una mayor carga tributaria para aquellas personas con mayor capacidad económica de manera que haya igualdad en el sacrificio por el bien común.
Sin embargo, al igual que los demás principios materiales, el principio de Progresividad Tributaria tiene límites y la no confiscación o expropiación es el reconocido por la doctrina y nuestra Suprema Corte de Justicia. Como hemos discutido anteriormente, el tributo se basa en la capacidad económica de quienes son llamados a satisfacerlo. La expropiación, sin embargo, se inserta en el ámbito del derecho de propiedad, y por ende, se sustenta en principios distintos. En este sentido, cuando el impuesto cargado al contribuyente anula o reduce sustancialmente la renta o acumulación de riqueza de éste, pasa de la progresividad a la expropiación, resultando en una violación al derecho de propiedad consagrado en el Artículo 51 de la Constitución.
En la República Dominicana, los principios descritos anteriormente, íntimamente interrelacionados e inexistentes uno sin los demás, tienen en gran parte un carácter indeterminado e indefinido, carente de norma legal o criterio jurisprudencial que los desarrolle detalladamente. No obstante, al tener rango constitucional, se entiende que toda ley, decreto, ordenanza, reglamento o norma que tienda a disminuir, alterar o rechazar estos principios es nula, tutela que le corresponde al recién creado Tribunal Constitucional.
Al momento de la realización de la aclamada reforma tributaria integral, como también al concebir o modificar tributos en general, será el deber de nuestros legisladores interiorizar y aplicar como verdaderos criterios de justicia los principios antes expuestos. Es aquí donde entendemos yace el máximo valor de estos preceptos enarbolados por nuestra ley sustantiva. G&C

El Principio de Capacidad Contributiva se basa en que si bien es cierto que cada ciudadano debe contribuir con el financiamiento de las cargas públicas, dicha contribución no puede exceder la que sus ingresos económicos le permitan, ya que de lo contrario no podrá cumplir con el pago.

13. Ver ATENCIO VALLADARES, Gilberto y AZUAJE PIRELA, Michelle, "Los Principios de Capacidad Contributiva y Progresividad en la Imposición Sobre la Renta en Venezuela", Cuestiones Jurídicas, Vol. II, No. 1, Enero-Junio 2008, Maracaibo, págs. 55-59.
14. PEREZ DE AYALA, José Luis y PEREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, Fundamentos de Derecho Tributario, Editorial ER, 2006, Madrid, págs. 74-75.
15. GARCÍA BUENO, Marco César, "El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma Fiscal", Conceptos de Reforma Fiscal, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2002, México, D.F., pág. 46.
16. Ver RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro, "El Sistema Tributario en la Constitución", Revista Española de Derecho Constitucional, No. 36, Madrid, 1992, págs. 40-41.
17. REPUBLICA DOMINICANA, Constitución, Art. 75.6. Cabe resaltar que, en razón de que tampoco distingue entre ciudadanos y no ciudadanos, en principio esto colide con el contenido del Artículo 243 de la Constitución, ya que este prevé de manera expresa que son los ciudadanos y ciudadanas los que deben contribuir con las cargas públicas.
18. Ver DIETSCH, Jackeline Sahily, "Exención Tributaria, Principios Constitucionales", Gaceta Judicial, No. 266, Santo Domingo, Enero 2009 y RIOS GRANADOS, Gabriela, "La Función del Tributo en el Estado Moderno de Derecho" Reforma Hacendaria en la Agenda de Reforma del Estado, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2009, México, D.F., págs. 173-174.
19. REPUBLICA DOMINICANA, Constitución, Arts. 39, 221 y 243.
20. Ibid., Art. 244.

21. Ver BARNICHTA GEARA, Edgar, ob. cit., pág.119.
22. FERNANDEZ SEGADO, Francisco, ob. cit., pág. 537.
23. BARNICHTA GEARA, Edgar, ob. cit., pág.50.
24. REPUBLICA DOMINICANA, Constitución, Art.75.6.
25. ESPAÑA, Constitución Española, Art. 31.
26. FERNANDEZ SEGADO, Francisco, ob. cit., pág. 537.
27. Idem.
28. SCJ, 3a Sala., 2 de junio de 2010, No. 40, B.J. 1195; Ver también SCJ, 3a Cám., 17 de junio de 2009, No. 131, B.J. 1183, y 25 de febrero de 2009, No. 159, B.J. 1179.
29. Ver RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro, ob. cit., pág. 53; RUIZ LÓPEZ, Domingo et al, "Alcance de los Principios Materiales de Justicia Tributaria en el Sistema Tributario Mexicano: La Capacidad Contributiva, la Igualdad y la Proporcionalidad Tributaria", La Ciencia del Derecho Procesal Constitucional: Estudios en Homenaje a Hector Fix-Zamudio, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, 2008, México, D.F., pág. 475; PEREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Civitas Ediciones, 2004, Madrid, España; ATENCIO VALLADARES, Gilberto y AZUAJE PIRELA, Michelle, ob. cit., pág. 56;
30. SCJ, 3a Sala., 2 de junio de 2010, No. 40, B.J. 1195; Ver también SCJ, 3a Cám., 17 de junio de 2009, No. 131, B.J. 1183, y 25 de febrero de 2009, No. 159, B.J. 1179.
31. Nuestra Suprema Corte de Justicia sí ha establecido generalmente que la deuda tributaria liquidada por las autoridades tributarias proviene de las actividades comerciales lucrativas y del estado patrimonial del contribuyente; Ver SCJ, 3a Cám., 6 de septiembre de 2000, No. 9, B.J. 1078 y 19 de julio de 2000, No. 7, B.J. 1076.