

**Edición Especial**

3 de febrero de 2006 • Sto. Dgo., R. D. • Año II, Volumen XVIII

**Edición especial. El principio de capacidad contributiva y su integración con otros objetivos constitucionales, en los regímenes de exoneración de impuestos al consumo. Por A. Noboa Pagán.**

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre aprobada en Bogotá, Colombia en 1948, ratificada por la República Dominicana, esta expresa que "toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos", consagrando así los *principios de igualdad y generalidad* en la aplicación de la norma tributaria. Por su parte el *principio de capacidad contributiva*, sería tercer principio, o como prefiere FERREIRO LAPATZA, un modo de aplicar los dos primeros. Sobre este criterio rector del Derecho Fiscal, el Tribunal Constitucional español, en sentencia 27/981 señaló que el texto de la ley fundamental que lo consagra, también expreso en la Constitución Dominicana<sup>1</sup>, implica: "La incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra."

En tal sentido, explica el tratadista argentino Rodolfo SPISSO, en su obra "El Derecho Constitucional Tributario" el término capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en medida suficiente para hacer frente a la

obligación fiscal. Por su parte Francisco MOSCHETTI aclara que es dable advertir que la "capacidad contributiva" no es identificable con la "capacidad económica", sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia.

El principio de capacidad contributiva no impide que el legislador tenga en cuenta otras consideraciones y establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, respondan principalmente a otros criterios económicos y sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución proclama o garantiza, señala SPISSO. Los propósitos esenciales del impuesto no siempre revisten el carácter económico, ya que pueden tener en cuenta razones de conveniencia económica, justicia social y bien común, ajena a la simple medida de la capacidad contributiva de los afectados, según señala el precedente del Banco Río de la Plata contra Provincia de Buenos Aires del año 1948. Si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad. El valor económico de los bienes que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo, las distintas categorías de contribuyentes, ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados, y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas intervenciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son solo

<sup>1</sup> Art. 9, literal e): Atendiendo a que las prerrogativas reconocidas y garantizadas en el artículo precedente de esta Constitución suponen la existencia de un orden correlativo de responsabilidad jurídica y moral que obliga la conducta del hombre en sociedad, se declaran como deberes fundamentales los siguientes: e) Contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas.

**Edición Especial**

3 de febrero de 2006 • Sto. Dgo., R. D. • Año II, Volumen XVIII

indirectamente, explica la doctrina judicial del referido fallo.

Esta jurisprudencia viene a explicar el alcance del principio constitucional de capacidad contributiva que encontramos en el artículo 9 Literal e) de la Constitución Dominicana, que faculta al legislador contemplar en forma distinta situaciones que considere diferentes, en atención a otros bienes jurídicos que respalden la apertura de esa nueva categorías y tratamientos, como es el caso de la cláusula de progreso del artículo 7 de la Carta Magna<sup>2</sup>, que favorece a la zona fronteriza del país, a partir de la cual, la Ley No. 28-01 hizo una exoneración amplia de impuestos a favor de los inversionistas en la encarecida región<sup>3</sup>. Es preciso no obstante, que la

<sup>2</sup> **Artículo 7:** es de supremo y permanente interés nacional del desarrollo económico y social del territorio de la República a lo largo de la línea fronteriza, así como la difusión en el mismo la cultura y las tradiciones religiosas del pueblo dominicano.

<sup>3</sup> **Artículo 1.-** Se crea una Zona Especial de Desarrollo Fronterizo, que abarca las provincias de Pedernales, Independencia, Elías Piña, Dajabón, Montecristi, Santiago Rodríguez y Bahoruco.

**Artículo 2.-** Las empresas industriales, agroindustriales, agropecuarias, metalmeccánica, de zona franca, turísticas, metalúrgicas y energéticas, así como todo tipo de empresas permitidas por las leyes dominicanas, que existen a la fecha de promulgación de la presente ley, y las que se instalen en el futuro dentro de los límites de cualquiera de las provincias señaladas en el artículo uno (1) de esta ley, disfrutarán de las facilidades y exenciones que se indican en el párrafo siguiente.

**Párrafo.-** Las empresas industriales, agroindustriales, agropecuarias, metalmeccánica, de zonas francas, turísticas, metalúrgicas y energéticas, y de todo tipo de empresas permitidas por las leyes dominicanas establecidas y que se establezcan en el futuro, que operen dentro de los límites de las provincias de Pedernales, Independencia, Elías Piña, Dajabón, Montecristi, Santiago Rodríguez y Bahoruco,

discriminación no sea arbitraria, ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, tal cual reza el citado precedente argentino. Pero aclara SPISSO, que el *criterio de interdicción de la arbitrariedad* en forma exclusiva no resulta suficiente ni satisfactorio en orden a la determinación de si el tratamiento discriminatorio o el privilegio devienen compatibles con el principio de capacidad contributiva, y por ende, con prescripciones constitucionales. Será necesario además: a) Una fundamentación objetiva para el trato desigual; b) Que exista coherencia del legislador en el desarrollo de los criterio elegidos para la diferenciación; y c) La existencia de otros principios constitucionales que justifiquen la existencia del trato diferenciado.

Al verificar el cumplimiento de este procedimiento analítico en el contenido y finalidad de la Ley No. 28-01 sobre incentivo al desarrollo fronterizo, así como la modificación vertida en la escueta Ley No. 236-05, que reduce sea por interpretación o modificación, buena parte de los incentivos fiscales consignados en la primera, se obtiene resultados reveladores.

Para verificar una fundamentación objetiva de la exención de la 28-01 o de la imposición de la Ley No. 236-05, sobre determinados tributos, no basta cualquier motivo razonable para apartarse del principio de capacidad contributiva, sino que

disfrutarán de una exención de un cien por ciento (100%) del pago de impuestos internos, de aranceles aduaneros sobre materias primas, equipos y maquinarias, así como cualquier tipo de impuesto, durante un período de veinte (20) años. Se les otorga, además, un cincuenta por ciento (50%) en el pago de libertad de tránsito y uso de puertos y aeropuertos.



**Edición Especial**

3 de febrero de 2006 • Sto. Dgo., R. D. • Año II, Volumen XVIII

resulta necesario realizar una auténtica ponderación de los bienes jurídicos involucrados en la reforma y sus efectos jurídicos. El Tribunal Constitucional español en 1990, consideró que el principio de igualdad prohíbe aquellas "desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundamentadas de criterios objetivos y suficientemente razonables", agregando que "para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin con que ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultado especialmente gravosos y desmedidos."

Nuestra Suprema Corte de Justicia, en el pasado reciente rechazó un recurso de inconstitucionalidad contra la Ley No. 28-01, mediante fallo de fecha 2 de marzo del 2005 en el que realizó un *control de la necesidad e idoneidad* de las medidas fiscales de esa legislación, llegando a la conclusión de que los bienes jurídicos ponderados de la normativa eran adecuados. Es decir, que la alternativa de exoneración fiscal establecida en esa ley, era la menos lesiva al principio de capacidad contributiva, tomando en cuenta los imperativos sociales que atiende.

Quedaría pendiente revisar si la modificación legislativa introducida el pasado año con posterioridad al mencionado fallo de nuestro tribunal cimero, mediante la Ley No. 236-05 que interpreta o limita el paraíso fiscal creado por la Ley No. 28-01, comporta un

proporcionado uso del control de la idoneidad. Es decir, si acaso, ponderó el legislador en esa ocasión, adecuadamente, los bienes jurídicos de jerarquía constitucional, involucrados en su decisión. Por ejemplo al excluir el ITBIS, dentro de la exoneraciones de manera general reconocidas por la Ley No. 28-01 y de manera expresa por su reglamentación<sup>4</sup>, sin apreciar los efectos jurídicos de tal "interpretación" o "modificación" en la nueva ley, frente a derechos adquiridos derivados de las concesiones otorgadas por el Consejo de Zona Franca Especial de la Frontera previo a su promulgación; así como del ejercicio de los derechos fundamentales asociados a la explotación industrial en cuestión, es decir la el *derecho a la libre empresa* y el *derecho de propiedad*, para mencionar algunos de los bienes jurídicos, de jerarquía constitucional, ponderables en la especie.

Entre los bienes jurídicos ponderables que más se discuten en relación a este caso es el *principio de igualdad* en el pago de los tributos, que otros contribuyentes han considerado como una suerte de

<sup>4</sup> Reglamento de aplicación de la ley 28-01 establece:

**Artículo 17:** Las empresas o proyectos que se acojan al régimen preferencial establecido por la ley y el presente reglamento tendrán derecho, sujeto a limitaciones específicas que dependerán de la clasificación que les corresponda, a las siguientes clases de incentivo fiscal:

**Párrafo II:** Exoneración de los montos a pagar por concepto del Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), establecido por el Título III de la ley no. 11-92, del 26 de mayo de 1992 y sus modificaciones. Dicha exoneración sólo se concederá mediante la previa, presentación del Certificado de Empresa Fronteriza emitido por el Consejo de Coordinación dando fe del cumplimiento de los requisitos de clasificación.



**Edición Especial**

3 de febrero de 2006 • Sto. Dgo., R. D. • Año II, Volumen XVIII

"*competencia desleal*" las exoneraciones de ITBIS a favor de los industriales de la zona fronteriza. En el análisis de la idoneidad de la diferenciación entre la capacidad contributiva de uno y otro contribuyente, el juez, último en la cadena de intérpretes de la ley, deberá considerar que será menos lesivo al principio general y constitucional de la igualdad entre las alternativas posibles y los beneficios (sociales y económicos) que tal distingo aporta.

Es decir, ¿Crea más valor, en términos de beneficios sociales un estímulo a la producción industrial en las provincias de la frontera generadora de empleos directos e indirectos en la región, un reconocimiento del ITBIS como parte de los derechos adquiridos por la Ley No. 28-01? o ¿Es más importante suspender (luego de haber sido admitido) esta modalidad de incentivo de acceso a mercado para proteger competidores establecidos solo por que alegan (no necesariamente demuestran) que el beneficio desconoce la estructura de costos del rubro en cuestión a favor del inversionista de la frontera?

Oportuno es mencionar que la interpretación de que el ITBIS estuvo incluido en los beneficios no es de la libre y exclusiva interpretación de los inversionistas de la frontera. Existe evidencia escrita de que los proyectos de inversión presentados y admitidos por la autoridad reguladora y otorgadora de autorizaciones de explotación, incluyen la exoneración de dicho impuesto en el valor del producto final de los bienes a ser fabricados, como elemento esencial de la estructura de costos operativos desde la zona fronteriza por consiguiente, no se encontraría el juez competente frente a una simple interpretación literal de la Ley No. 28-01; el alegato se respalda en un ejercicio

hermenéutico sistemático e histórico del tratamiento dado por la autoridad administrativa competente quien también asumió la exoneración del ITBIS al aprobar el proyecto de inversión, en virtud de su propia interpretación de la ley y la reglamentación.

Por su parte, productores nacionales aclaman una competencia desleal, solo por el mero reconocimiento de tal exoneración. Sin embargo, es criterio de amplia aceptación en materia fiscal que no cabe establecer presunciones *iure de iure*, que imputen una riqueza meramente probable. Las presunciones absolutas son notoriamente inconstitucionales, puesto que admitir una determinada potencia económica cuya existencia no está comprobada agravia los principios de capacidad contributiva y de *razonabilidad de las leyes*, esto último por falta de *proporcionalidad* entre el fin perseguido y el medio escogido. Se precisan criterios técnicos y lógicos y pruebas fehacientes, para destruir una presunción de ilegalidad de la exoneración. En tal caso, tendrían los productores locales en cuestión, que destruir la presunción levantada, mediante prueba en contrario, que demuestre que la exoneración produce una riqueza ilícita, en tanto sobrepasa al enfrentamiento de los costos de producir desde las provincias de la frontera.

Tal como señala el tribunal español, lo gravoso y lo desmedido ha de ser comprobado. Si en la determinación o reconocimiento de una exoneración de impuesto no se tiene en cuenta circunstancias subjetivas, verbigracia, no admitiéndose la deducción de cargas familiares acordes a la necesidades esenciales de la persona, ese desequilibrio pervive no obstante en el resto de los



**Edición Especial**

3 de febrero de 2006 • Sto. Dgo., R. D. • Año II, Volumen XVIII

tributos se respete el principio de capacidad económica, opina HERRERA MOLINA. Es *necesidad esencial* de la persona del inversionista local o extranjero estimulado por la regla imperante en el Estado de Derecho que lo invitó a instalarse y realizar inversiones de capital en esa región, el retorno razonable de su inversión y la justa valorización de su patrimonio tanto en activos fijos como en las acciones de su empresa. Estas descansan sobre la instalación de una planta ubicada lejos de los mercados de insumos y consumidores nacionales, o bien de los canales de acceso al mercado internacional, así como de la materia prima, tales como puertos y aeropuertos. Si es comprobable que la autoridad reguladora de la Ley No. 28-01 admitió la interpretación del inversionista a la exoneración de ITBIS, como parte de su proyecto de inversión, previo al otorgamiento de la concesión, el juez competente, en su calidad de último y más autorizado intérprete de la ley, deberá tener muy en cuenta el bien jurídico, de jerarquía constitucional que protege los derechos adquiridos, en atención a la *seguridad jurídica* y la *protección de la confianza legítima*.

Sobre la capacidad económica subjetiva, SPISSO enfatiza, a los efectos de determinación del mínimo necesario para satisfacer las necesidades elementales del individuo inciden determinados factores como el costo de la vida, que varía no solo de país en país, sino entre distintas localidades de un país. Considera también el autor, en la determinación de la *capacidad económica subjetiva*, los servicios asistenciales que preste el Estado. En la medida en que no se cuente con eficientes servicios asistenciales, mayores serán las exigencias en pos de la admisión de mayores deducciones tributarias para

atender la carencia de tales prestaciones. Las asimetrías entre necesidades elementales y servicios asistenciales del inversionista de la frontera y aquel que opera desde la zona metropolitana son a primera vista notorias, pero además verificables y cuantificables.

Conviene señalar que siendo el ITBIS un impuesto sobre los consumos, se produce disociación entre la riqueza que se pretende gravar –el acto de consumo final– y la configuración del hecho imponible. Pero no quedan dudas hoy día en la doctrina y jurisprudencia internacional en el sentido de que el sujeto de la carga impositiva, soporta, en definitiva, la carga del tributo. El sujeto pasivo, en este caso en inversionista de la frontera, soporta provisoriamente el tributo, mientras logra repercutir y trasladar su incidencia económica al consumidor final. Sustituye al contribuyente frente al Estado y en términos operativos esa transición ocasiona un impacto financiero. La potestad de traslación del impuesto al consumo, no hace variar el efecto económico sobre el sujeto de soporta la su carga, máxime si este planificó, conforme al régimen legal en que realizó su inversión que en los siguientes 20 años, no tendría tal carga y su producto terminado, tal costo en la estructura de su precio. VANOSSI explica: Si bien la traslación impositiva es un fenómeno regido por las leyes de la economía, existen casos en los que es posible y además necesario reconocer trascendencia jurídica a los efectos económicos de los impuestos para arribar a una solución armónica de los derechos y garantías que establece la Constitución.

Los impuestos sobre el consumo, por efecto de la repercusión, admitida en forma expresa o tácita por la ley, exigen entender

**Edición Especial**

3 de febrero de 2006 • Sto. Dgo., R. D. • Año II, Volumen XVIII

a la situación económica de la persona sobre la cual incide la carga tributaria, continúa VANOSI. El principio de capacidad contributiva responde a la exigencia del constitucionalismo social, que en la Constitución Italiana citada por el autor, dispone principios homólogos a la *Cláusula del Estado Social* del artículo 8 párrafo in fine de la Constitución Dominicana.

La Justicia dominicana tienen la magnífica oportunidad de responder a la inquietud respecto de la formación de distintas categorías de contribuyentes al ITBIS, en el caso de análisis, en las que se aplique un tratamiento distinto, tendiente a superar situaciones de manifiesta desigualdad, mediante una evaluación de la legítima medida del distingo escogido para la formación de las categorías de la Ley No. 28-01, desconocidas por su modificación No. 236-05; y sobre todo, las consecuencias jurídicas de tales distingos originales y de la derogación posterior, más allá de la simple lógica económica que estudia los impuestos al consumo, pues en este caso, el impuesto al consumo exonerado, tiene una función de justicia social a favor de los beneficiarios finales del programa de incentivo de la Ley No. 28-01, los habitantes de la frontera; al tiempo de consignar la aplicación del principio de capacidad contributiva a favor del inversionista de la frontera, en condiciones razonables de demostrar la necesidad esencial de tal exoneración.

**Redacción:** Jesenia Velázquez/ Binell Roa.

**Edición:** Angélica Noboa Pagán.

**NOBOA PAGÁN – Abogados**

Av. Los Próceres, Plaza Diamond, Arroyo Hondo

Teléfono (809) 334.5717 • Fax (809)

334.5716

Los boletines anteriores de AR se encuentran publicados en español e inglés en nuestro sitio en la red

[www.noboapagan.com](http://www.noboapagan.com)

Si desea recibir regularmente AR, escribanos a [anoboa@noboapagan.com](mailto:anoboa@noboapagan.com) y será integrado a su lista de distribución.

**Actualidad Regulatoria** un servicio gratuito en línea de la firma NPA dirigido a los sectores empresarial, público, profesional y académico.