



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA

SENTENCIA TC/0247/21

Referencia: Expediente núm. TC-01-2020-0009, relativo a la acción directa de inconstitucionalidad incoada por el señor Ramón Olivares Bonifacio, contra el artículo 252 de la Ley núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario, modificado por la Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año dos mil (2000).

En el municipio Santo Domingo Oeste, provincia Santo Domingo, República Dominicana, a los treinta (30) días del mes de agosto del año dos mil veintiuno (2021).

El Tribunal Constitucional, regularmente constituido por los magistrados Milton Ray Guevara, presidente; Lino Vásquez Samuel, segundo sustituto; José Alejandro Ayuso, Alba Luisa Beard Marcos, Manuel Ulises Bonnelly Vega, Justo Pedro Castellanos Khoury, Víctor Joaquín Castellanos Pizano, Domingo Gil, María del Carmen Santana de Cabrera, Miguel Valera Montero y José Alejandro Vargas Guerrero, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, específicamente las previstas en los artículos 185.1 de la Constitución, y 9 y 36 de la Ley núm. 137-11, Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales, del trece (13) de junio del año dos mil once (2011), dicta la siguiente sentencia:



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

I. ANTECEDENTES

1. Descripción de la norma impugnada

La presente acción directa de inconstitucionalidad fue interpuesta contra el artículo 252 de la Ley núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario, modificado por la Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año dos mil (2000), cuyo contenido es el siguiente: “Artículo 252. Sanción Por Mora. (Modificado por la Ley No.147-00, del 27 de diciembre del 2000). La mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes”.

2. Pretensiones del accionante

2.1. Breve descripción del caso

El accionante, señor Ramón Olivares Bonifacio, alega que el artículo 252 de la Ley núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario, modificado por la Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año dos mil (2000), es contrario a los artículos 40 (15), 51 (4), 69 (5 y 10), 75 (6) y 243, de la Constitución de la República, que versan sobre el principio de razonabilidad, el derecho de propiedad y no confiscatoriedad, *non bis in ídem* y debido proceso en sede administrativa, proporcionalidad en la capacidad contributiva, y principios del régimen tributario, respectivamente.

2.2. Infracciones constitucionales alegadas

El accionante aduce en su acción directa de inconstitucionalidad que el artículo 252 de la Ley núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario, modificado por la



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año dos mil (2000), es contrario a la siguiente disposición constitucional:

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 impedirle 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;

Artículo 51.- Derecho de propiedad. El Estado reconoce y garantiza el derecho de propiedad. La propiedad tiene una función social que implica obligaciones. Toda persona tiene derecho al goce, disfrute y disposición de sus bienes. (...)

4) No habrá confiscación por razones políticas de los bienes de las personas físicas o jurídicas;

Artículo 69.- Tutela judicial efectiva y debido proceso. Toda persona, en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, tiene derecho a obtener la tutela judicial efectiva, con respeto del debido proceso que estará conformado por las garantías mínimas que se establecen a continuación: (...)

5) Ninguna persona puede ser juzgada dos veces por una misma causa; (...)

10) Las normas del debido proceso se aplicarán a toda clase de



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

actuaciones judiciales y administrativas.

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;

Artículo 243.- Principios del régimen tributario. El régimen tributario está 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.

Por tales razones, el accionante tiene a bien solicitar al Tribunal Constitucional lo siguiente:

PRIMERO: DECLARAR regular y válido en cuanto a la forma, la presente acción de directa en inconstitucionalidad por haber sido interpuesta de conformidad con la Ley;

SEGUNDO: DECLAMR inconstitucional el artículo 252 del Código Tributario por este transgredir el principio de razonabilidad previsto en el art. 40.15 de la Constitución Política de la República Dominicana (En lo adelante CPRD), el principio de capacidad contributiva establecido



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

en el Art. 75.6 de la CPRD, el principio de igualdad y equidad establecido en el Art. 243 de la CPRD, el derecho a la propiedad previsto en el Art. 51 de la CPRD, el principio de no confiscatoriedad establecido en el Art. 51.4 de la CPRD, el principio de justicia tributaria dispuesto en el Art. 243 de la CPRD y el principio de non bis in idem establecido en el Art. 69.5 de la CPRD.

3. Hechos y argumentos jurídicos del accionante

En su instancia, el accionante procede a justificar la competencia del tribunal, la admisibilidad de la acción, el objeto de la acción, y la calidad del accionante. En cuanto al fondo de la acción sostiene lo siguiente:

EN CUANTO A LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

15. El Profesor Gerardo Novoa Herrera nos define la capacidad contributiva como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado. Este concepto está íntimamente ligado al concepto de sacrificio y a la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo y soporte tal renuncia; en otras Palabras, constituye la medida con que él puede contribuir a los gastos públicos.

16. El artículo 75 de la Constitución dominicana establece el Deber Fundamental de Tributar, de acuerdo con la ley y en Porción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones Públicas.

17. El artículo 252 del Código Tributario atenta contra el principio



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

de proporcionalidad contributiva, establecido en el artículo 75, numeral 6 de nuestra Constitución, donde se tiene como deber tributar, pero en proporción a su capacidad contributiva.

18. Es entonces el mismo texto constitucional el que obliga al legislador, como creador exclusivo de los tributos, a revisar y respetar la capacidad de las personas que tributan en el Sistema Tributario Dominicano. (...)

20. Es decir, un sujeto no puede a un punto tal de llegar a la quiebra, sino en proporción a sus ingresos. Un sujeto no puede asumir una deuda que no generó, puesto a que no va a poder pagarla en su totalidad sin perder todo su patrimonio.

21. En la República Dominicana, impuesto y recargo se encuentran unidos. El efecto de esta unión indisoluble es que mientras más pasa el tiempo, mayor es el monto a pagar produciendo de manera practica un aumento del impuesto hasta que el mismo se hace impagable. En otras palabras, como el contribuyente no puede pagar el impuesto y luego pagar el recargo, cada día aumenta el impuesto en términos prácticos hasta que desborda su capacidad contributiva.

22. Es aún más absurdo que se pretenda el pago si a monto de la deuda también se le suma un aumento de 4% mensual de recargos, más un 1.10% de intereses indemnizatorios, para un total de 5.10% mensual PARA SIEMPRE. (...)

27. El modelo de Código Tributario establece como 2 figuras distintas el recargo y el interés moratorio, siendo el primero un cargo único que



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

ocurre cuando el contribuyente en mora paga sin serle requerido por la administración, y el segundo un por ciento de la deuda que aumenta por mes o fracción de mes, hasta un límite distinto a como se configura el recargo actualmente en nuestro país, donde es una cadena perpetua insoportable para cualquier contribuyente. (...)

EN CUANTO A LA VULNERACIÓN AL DERECHO DE PROPIEDAD Y NO CONFISCATORIEDAD.

29. *La Constitución dominicana consagra el derecho de propiedad. De manera elocuente reconoce y garantiza el derecho de propiedad, señalando que la propiedad tiene una función, social que implica obligaciones. Este derecho implica que toda persona tiene derecho al goce, disfrute y disposición de sus bienes.*

30. *Como expresión de ese derecho de propiedad, la Constitución dominicana proscribe la confiscación por razones políticas y regula su existencia a los casos de sentencia definitiva con relación a los bienes de personas físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, que tengan su origen en actos ilícitos cometidos contra el patrimonio público, así como los utilizados o provenientes de actividades de tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias psicotrópicas o relativas a la delincuencia transnacional organizada y de toda infracción prevista en las leyes penales;*

31. *Como hemos visto en el apartado anterior, de establecerse un recargo que aumente de manera irracional el monto a pagar para dar cumplimiento a la obligación se estaría violando la Constitución, por violación al principio de capacidad contributiva. De esta misma forma,*



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

un impuesto cuya tasa sea irracionalmente elevada, constituye en términos prácticos una confiscación de los bienes del contribuyente por la vía de los impuestos, violando el derecho de propiedad consagrado en la Constitución. (...)

EN CUANTO A LA VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y EL NON BIS IN IDEM.

34. *La Constitución dominicana dispone que ninguna persona puede ser juzgada dos veces por una misma causa. Este es un principio del debido proceso que se extiende a las actuaciones administrativas.*

35. *En palabras de la Corte Constitucional colombiana, la función de este derecho, conocido como el principio non bis in idem, es la de evitar que el Estado, con todos los recursos y poderes a su disposición, trate varias veces, si fracasó en su primer intento, de castigar a una persona por la conducta por él realizada, lo cual colocaría a dicha persona en la situación intolerable e injusta de vivir en un estado continuo e indefinido de ansiedad e inseguridad.*

36. *Es por eso importante abordar en este tramo del presente trabajo, la interacción entre el recargo y la evasión tributaria que degenera en la violación del principio de Non bis in idem.*

37. *De acuerdo al Código, la evasión tributaria es la acción u omisión que no constituya otra de las infracciones de este capítulo produce o podría producir una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, el otorgamiento indebido de exenciones o un perjuicio al sujeto activo de la obligación tributaria. Los casos de evasión definidos en el Código son*



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

la presentación de una declaración falsa o inexacta o la omisión total o, parcial de pago del tributo por el contribuyente o responsable. (...)

41. Estamos en presencia pues de una pluralidad de sanciones por el mismo hecho. (...)

VULNERACIÓN AL PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD.

44. En cuanto al fin buscado por la Ley, es la imposición de una sanción al incumplimiento tardío de la deuda tributaria por parte del contribuyente. En la Ley, sirve como medida disuasoria, para que el contribuyente prefiera pagar a tiempo, a no pagar debido a los altos montos de recargos que se le ha de aplicar.

45. En cuanto al medio empleado, los recargos en la práctica, se configuran como un castigo abusivo al contribuyente por su incumplimiento, cumpliendo así una función meramente represiva y sin utilidad. En el caso de la especie, conllevan que un responsable que no generó la deuda sea sancionado por el incumplimiento del contribuyente. Tanto el contribuyente como el responsable, deberán cargar con un recargo del 48% al año. Este recargo no podría ser detenido mediante el pago del tributo principal, y nunca deja de correr, aumentando permanentemente la deuda. Este recargo no discrimina. Poco importa que el contribuyente haya adquirido la deuda por manejo inadecuado voluntario o por una discapacidad física o mental sobrevenida, el recargo no admite modulación.

46. El fin deseado por. el legislador, que era constreñir o disuadir económicamente al contribuyente a que cumpliera sus obligaciones



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

tributarias, tiene un efecto totalmente contrario. Esto así, porque resulta tan oneroso pagar los tributos con los recargos acumulados que hace virtualmente imposible dar cumplimiento a la obligación tributaria. Para poner un ejemplo práctico, una deuda que el deje pasar por doce meses, se incrementa en un 48%, esa misma deuda al de 25 meses, constituye el doble de la deuda, lejos de disuadir, esta norma desincentiva el cumplimiento de la obligación, sobre todo en los casos en que el contribuyente tiene justificaciones válidas para el incumplimiento y peor aún en nuestra casuística, a un tercero ajeno del proceso y del nacimiento de la deuda.

47. De este análisis es más que evidente lo irracional de esta medida sancionatoria, ya que un tercero que no participó de los beneficios de una sociedad, que no se lucró de esta, que trabajaba en calidad de empleado, que no participó del proceso de consolidación y determinación de la deuda, sea sancionado de por vida por los recargos.

4. Intervenciones oficiales

En la instrucción del presente caso, este Tribunal Constitucional solicitó la opinión de las autoridades de las cuales emana la norma atacada, del Senado y de la Cámara de Diputados de la República, así como la del Procurador general de la República.

4.1. Opinión del Senado de la República Dominicana

El Senado de la República Dominicana, en su opinión, recibida por el Tribunal Constitucional el diecisiete (17) de junio de dos mil veinte (2020), sostiene que se cumplió de manera cabal con el mandato constitución al momento de



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

sancionar la Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año dos mil (2000), y sostuvo que, en cuanto al trámite, estudio y sanción de dicha iniciativa no se incurrió en ninguna violación al procedimiento constitucional establecido. Finalmente, en sus conclusiones formales en la audiencia del treinta (30) de junio de dos mil veinte (2020), solicitó que se rechace la acción.

4.2. Opinión de la Cámara de Diputados de la República Dominicana

La Cámara de Diputados de la República Dominicana, en su escrito de opinión y conclusiones, recibida por el Tribunal Constitucional el veintinueve (29) de junio de dos mil veinte (2020), solicitó de declare la inadmisibilidad de la acción y, subsidiariamente, el rechazo de la misma. Fundamenta su petitorio en los siguientes argumentos de fondo:

VI.- Inadmisibilidad de la acción:

Aspectos de derecho

6.- Antes de adentrarnos al fondo de la presente acción directa en inconstitucionalidad, es preciso resaltar, que aunque el accionante en su instancia, como medio principal, denuncia la inconstitucionalidad de la norma impugnada, por supuesta violación al derecho a la Libertad de expresión e información, la Tutela judicial efectiva y debido proceso, derecho a la ciudadanía, derecho a la igualdad, dispuesto en los artículos 49, numerales 1 y 4, 69, numerales 2, 3, 4, 7 y 10, y 216, 22, 39, de la Constitución, no expone, de una manera clara y precisa, las razones por las cuales, entiende, que se produce una transgresión a estos textos constitucionales, y en tal sentido, deviene en inadmisibile, por aplicación del artículo 38 de la Ley No. 137-11: citamos:



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

"Artículo 38.- Acto Introductivo. El escrito en que se interponga la acción será presentado ante la Secretaría del Tribunal Constitucional y debe exponer sus fundamentos en forma clara y precisa, con cita concreta de las disposiciones constitucionales que se consideren vulneradas. " (Subrayado nuestro)

6.1.- Al respecto, sobre este fin de inadmisión, el Tribunal Constitucional dominicano, ha fijado el siguiente criterio:

"Por otra parte, el artículo 38 de la Ley No. 137-11, Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales, señala que deben exponerse de forma clara y precisa en el escrito los fundamentos de las disposiciones constitucionales que se consideren vulneradas. En vista de que en el presente caso el accionante no ha sustentado suficientemente su recurso de inconstitucionalidad, es claro que este Tribunal no se encuentra en condiciones de examinarlo." (Subrayado nuestro)

"En ese sentido, al no indicar en su instancia argumentos que justifiquen la pretendida inconstitucionalidad del artículo 252 literal b del Código Tributario Dominicano, Modificado por la Ley 147-2000, el accionante no deja al Tribunal Constitucional en condiciones para valorar su petición, razón por la cual debe ser declarada inadmisibile." (Subrayado nuestro)

6.2.- Como se ha indicado antes, el accionante en su escrito no expuso de una manera clara y precisa, los argumentos que demuestren que el artículo 252 literal b del Código Tributario Dominicano, Modificado por la Ley 1472000, vulnere los artículos 40.15, 51, 51.4, 69.5, 75.6, y 243,



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

de la Constitución y, en tal sentido, sobre la base de las disposiciones contenidas en el artículo 38 de la Ley No. 137-11, y el criterio fijado por el Tribunal Constitucional en relación al tema, la acción directa en inconstitucionalidad de referencia resulta inadmisibile.

VII.- Rechazo de la acción:

7.- No obstante, los planteamientos anteriores, conviene hacer algunas precisiones en relación a la impugnación de las disposiciones del literal b del artículo 252 del Código Tributario Dominicano, Modificado por la Ley 147-2000:

7.1- Contrario a lo que alega el accionante, el literal aplica sanciones al mal pagador, en toda transacción comercial u obligación de pago de impuestos es una regla que el paga mal, es decir fuera del tiempo y plazo, paga más.

7.2- Así las cosas, del planteamiento anterior se desprende, que no existe vulneración a la Constitución como ha manifestado el accionante.

VIII.- En cuanto al fondo de la acción:

8.- En el presente caso, el señor Ramón Bernardo Olivares Bonifacio, interpuso una acción directa en inconstitucionalidad contra el artículo 252 literal b del Código Tributario Dominicano, Modificado por la Ley 147-2000, en el sentido que genera mora y recargo desproporcionales, que deviene en inconstitucional, por violación al Derecho de a la libertad y seguridad personal (art. 40.15, Derecho de propiedad (art. 51 y 51.4), Tutela judicial efectiva y debido proceso (art. 69.5), Deberes



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

fundamentales (art. 75.6), Principio del Régimen Tributario (art. 243), de la Constitución, y, en tal sentido, propone la nulidad la norma.

8.1.- Desde nuestra óptica, no se vislumbra que la ley atacada, altere en modo alguno el orden constitucional, y, en consecuencia, violente los principios protegido por los artículos aludido como ha denunciado el accionante.

8.2.- Contrario a lo que se alega, el artículo 252 literal b del Código Tributario Dominicano, Modificado por la Ley 147-2000, viene a cumplir con un rol de aplicar sanciones a los mal pagadores de los impuestos y prevenir la evasión impositiva que tanto daño les han hecho a la República dominicana.

8.3.- El espíritu del legislador, con la creación del artículo 252 literal b del Código Tributario Dominicano, Modificado por la Ley 147-2000, fue resolver una situación de igualdad comercial y obligar a los malos pagadores de los impuestos también a los evasores de pagar a tiempo en la fecha correspondiente para que no sean pasible de pagar mora e intereses por su incumplimiento.

8.4.- Así las cosas, en atención a los planteamientos antes expuestos, ha quedado demostrado que el artículo 252 literal b del Código Tributario Dominicano, Modificado por la Ley 147-2000, en modo alguno, vulnera el derecho de a la libertad y seguridad personal (art. 40.15, Derecho de propiedad (art. 51 y 51.4), Tutela judicial efectiva y debido proceso (art. 69.5), Deberes fundamentales (art. 75.6), Principio del Régimen Tributario (art. 243).



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

4.3. Opinión del Procurador general de la República

El Procurador general de la República, en su dictamen, recibido por el Tribunal Constitucional el veinticinco (25) de junio de dos mil veinte (2020), solicita que se rechace la acción en inconstitucionalidad, argumentando fundamentalmente lo siguiente:

4.2.- En cuanto a la alegada violación al principio de razonabilidad y de proporcionalidad tributaria (Arts. 40.15, 75.6 y 243 de la Constitución)

El accionante, Ramón Bernardo Olivares Bonifacio, arguye que el artículo 252, literal b) del Código Tributario, transgrede el principio de razonabilidad contemplado en el artículo 40.15 de la Constitución, así como el de proporcionalidad tributaria contemplado en los artículos 75.6 y 243 de la misma.

El principio de proporcionalidad tributaria se refiere a que los impuestos que debemos pagar para los gastos públicos, no resulten desmesurados o desproporcionados en cuanto a las capacidades económicas de los individuos. El artículo 75.6 de la Constitución lo consagra del siguiente modo: "Tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas.

El artículo 252 del Código Tributario, establece una sanción por mora consistente el pago de un recargo equivalente al 10% el primer mes y un 4% adicional por cada mes que se retrase en el pago de una deuda tributaria. El contribuyente tiene oposición de no pagar dichos recargos si paga a tiempo su obligación fiscal. La sanción del recargo apenas



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

representa la décima parte de lo adeudado, por lo que no se aprecia una desproporcionalidad respecto del monto de la deuda tributaria.

En cuanto a la razonabilidad del artículo 252 del Código Tributario, es preciso destacar que la norma procura asegurar el pago de tributos que serían destinados para cumplir con los fines y obligaciones del Estado respecto de la comunidad. En ese sentido, su incumplimiento contempla una sanción económica con recargos por mora mensual que disuade al contribuyente de incurrir en evasión fiscal; de donde se deduce su justeza, utilidad y razonabilidad.

En tal virtud, solicitamos muy cortésmente a los jueces del Tribunal Constitucional rechazar en todas sus partes, los medios de inconstitucionalidad promovidos por el accionante.

4.3.- En cuanto a la alegada violación al derecho de propiedad (Arts. 51.4 de la Constitución)

El accionante, Ramón Bernardo Olivares Bonifacio, alega que el artículo 252, literal b) del Código Tributario, transgrede su derecho fundamental a la propiedad consagrado en el artículo 51.4 de la Constitución de la República.

El Tribunal Constitucional en su Sentencia TC/0405/16, define al derecho de propiedad en los siguientes términos: "la Constitución reconoce el derecho de propiedad como un derecho patrimonial fundamental a través del cual se procura proteger la libertad en el uso y disfrute del bien del cual se es propietario." Además, el propio artículo 51 de la Constitución que consagra el derecho fundamental a la



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

propiedad, señala que "la propiedad tiene una función social que implica obligaciones.

Entre estas obligaciones que suponen un límite legítimo al derecho de propiedad, se encuentran las "obligaciones legales", entre estas las tributarias o fiscales. En modo alguno, el pago de un tributo o la subsecuente sanción pecuniaria por mora debe interpretarse como un atentado al derecho de propiedad, pues el contribuyente tiene la obligación de pagar tributos y en caso de incumplimiento, sus bienes patrimoniales son la garantía común de la Administración Tributaria ante el incumplimiento fiscal.

En tal virtud, entendemos que el Tribunal Construccional debe rechazar el medio de inconstitucionalidad propuesto por el reclamante.

4.3.- En cuanto a la alegada violación al principio del doble juzgamiento o "non bis in ídem" (Arts. 69.5 de la Constitución)

El accionante, Ramón Bernardo Olivares Bonifacio, alega que el artículo 252, literal b) del Código Tributario, transgrede el principio del doble juzgamiento o "non bis in ídem" consagrado en el artículo 51.4 de la Constitución de la República.

El Tribunal Constitucional señaló en su Sentencia TC/ 0375/14 respecto al alcance del principio non bis in ídem, lo siguiente: "la violación al principio del non bis in ídem es evidente, en razón de que se verifica en la especie la triple identidad: la misma persona (la garantía personal juega a favor de una persona en concreto y nunca en abstracto), el mismo objeto (o mismo hecho), es decir, la imputación debe ser idéntica, y la



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

imputación es idéntica cuando tiene por objeto el mismo comportamiento atribuido a la misma persona; y la misma causa, identidad que hace referencia a la similitud del motivo de persecución, entendiéndose por ello la misma razón jurídica persecución penal o el mismo objetivo final del proceso. Someter a una persona a dos procesos penales o disciplinarios y, peor aún, condenarlo dos veces por el mismo hecho constituye un acto de arbitrariedad y de injusticia intolerable en un estado social y democrático de derecho.

Como se observa, este principio del doble juzgamiento o "non bis in ídem", se aplica en la esfera del derecho penal y en el disciplinario; no así en el ámbito del derecho tributario. Tampoco el reclamante ha establecido en que circunstancia el artículo 252 del Código Tributario implicaría un doble juzgamiento, ya que la autoridad tributaria no tiene el carácter de un órgano jurisdiccional.

5. Celebración de audiencia pública

Este tribunal, en atención a lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley núm. 137-11, Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales, del trece (13) de junio de dos mil once (2011), que prescribe la celebración de una audiencia pública para conocer de las acciones directas de inconstitucionalidad, procedió a celebrarla el treinta (30) de junio de dos mil veinte (2020), quedando el expediente en estado de fallo.

6. Documentos relevantes

En el trámite de la presente acción directa de inconstitucionalidad constan depositados, entre otros, los siguientes documentos:



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

1. Instancia de acción directa de inconstitucionalidad recibida por el Tribunal Constitucional en fecha diecisiete (17) de marzo de dos mil veinte (2020), presentada por el señor Ramón Olivares Bonifacio.
2. Opinión del Senado de la República Dominicana, recibida por el Tribunal Constitucional el diecisiete (17) de junio de dos mil veinte (2020).
3. Opinión y conclusiones de la Cámara de Diputados de la República Dominicana, recibida por el Tribunal Constitucional el veintinueve (29) de junio de dos mil veinte (2020).
4. Dictamen del Procurador general de la República, recibido por el Tribunal Constitucional el veinticinco (25) de junio de dos mil veinte (2020).
5. Conclusiones del Senado de la República Dominicana, recibida por el Tribunal Constitucional el treinta (30) de junio de dos mil veinte (2020).

II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

7. Competencia

Este Tribunal Constitucional es competente para conocer de la presente acción directa de inconstitucionalidad, en virtud de lo que establecen los artículos 185.1 de la Constitución, y 9 y 36 de la Ley núm. 137-11, Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales, del trece (13) de junio del año dos mil once (2011).



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

8. Legitimación activa o calidad del accionante

En cuanto a la legitimación activa o calidad de la parte accionante, el Tribunal expone las siguientes consideraciones:

a. La legitimación activa o calidad que deben ostentar las personas físicas o jurídicas para poder interponer una acción directa en inconstitucionalidad está señalada en las disposiciones de los artículos 185.1 de la Constitución y 37 de la Ley núm. 137-11, que confieren dicha condición a toda persona revestida de un interés legítimo y jurídicamente protegido.

b. Respecto de la legitimación para interponer acciones directas de inconstitucionalidad este Tribunal mediante el precedente TC/0345/19 del dieciséis (16) de septiembre de dos mil diecinueve (2019), dispuso lo siguiente:

n. Por tanto, es imperativo recordar que la acción directa de inconstitucionalidad supone un proceso constitucional instituido para que la ciudadanía, profesando su derecho a participar de la democracia de acuerdo con las previsiones de las cláusulas de soberanía popular y del Estado social y democrático de derecho preceptuadas en los artículos 2 y 7 de la Constitución dominicana, tenga la oportunidad –real y efectiva– de controlar la constitucionalidad de aquellas leyes, decretos, resoluciones, ordenanzas y actos que contravengan el contenido de nuestra Carta Política; esto, ante este tribunal constitucional, a fin de preservar la supremacía constitucional, el orden constitucional y garantizar el respeto de los derechos fundamentales.



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

o. En efecto, de ahora en adelante tanto la legitimación procesal activa o calidad de cualquier persona que interponga una acción directa de inconstitucionalidad, como su interés jurídico y legítimamente protegido, se presumirán en consonancia a lo previsto en los artículos 2, 6, 7 y 185.1 de la Constitución dominicana. Esta presunción, para el caso de las personas físicas, estará sujeta a que el Tribunal identifique que la persona goza de sus derechos de ciudadanía. En cambio, cuando se trate de personas jurídicas, dicha presunción será válida siempre y cuando el Tribunal pueda verificar que se encuentran constituidas y registradas de conformidad con la ley y en consecuencia, se trate de una entidad que cuente con personería jurídica y capacidad procesal para actuar en justicia, lo que constituye un presupuesto a ser complementado con la prueba de una relación existente entre su objeto o un derecho subjetivo del que sea titular y la aplicación de la norma atacada, justificando, en la línea jurisprudencial ya establecida por este tribunal, legitimación activa para accionar en inconstitucionalidad por apoderamiento directo.

c. En el presente caso, a partir de lo establecido en los textos indicados precedentemente, el Tribunal entiende que el señor Ramón Olivares Bonifacio tiene calidad para accionar en inconstitucionalidad por vía directa al ser un ciudadano dominicano.

9. Análisis de los medios de inadmisión planteados

a. El Tribunal Constitucional se encuentra apoderado de una acción directa de inconstitucionalidad incoada por Ramón Olivares Bonifacio contra el artículo 252 de la Ley núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario, modificado por la Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año



República Dominicana

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

dos mil (2000), por considerar que dichas normas resultan violatorias a los artículos 40 (15), 51 (4), 69 (5 y 10), 75 (6) y 243, de la Constitución de la República.

b. Con relación a esto, expresa la Cámara de Diputados de la República Dominicana que el Tribunal Constitucional debe declarar la inadmisibilidad de la presente acción directa de inconstitucionalidad por aplicación del artículo 38 de la Ley núm. 137-11, Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales, del trece (13) de junio de dos mil once (2011), en virtud de que, el accionante no expone, de una manera clara y precisa, las razones por las cuales entiende que se produce una transgresión al texto constitucional.

c. Contrario a lo planteado por la Cámara de Diputados, este Tribunal considera que el requisito establecido en el artículo 38 se encuentra satisfecho porque el accionante, fundamentalmente alega que, el artículo impugnado contraviene el principio de capacidad contributiva al atar el recargo y el impuesto de manera que en poco tiempo (2 años) el contribuyente acumula una deuda del doble de la deuda tributaria original, lo que a su juicio constituye un mecanismo de confiscación disfrazada, entre otros argumentos. Razón por la cual este medio es desestimado, sin necesidad de hacerlo constar en el dispositivo de la sentencia.

10. Sobre el fondo de la presente acción directa de inconstitucionalidad

Por medio de la acción que nos ocupa, el accionante, Ramón Olivares Bonifacio, solicitan la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 252 de la Ley núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario, modificado por la Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año dos mil (2000), por



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

considerar que dichas normas resultan violatorias a los artículos 40 (15), 51 (4), 69 (5 y 10), 75 (6) y 243, de la Constitución de la República, que versan sobre el principio de razonabilidad, el derecho de propiedad y no confiscatoriedad, *non bis in ídem* y debido proceso en sede administrativa, proporcionalidad en la capacidad contributiva, y principios del régimen tributario, respectivamente. Por considerarlo conveniente, este tribunal ordenará y abordará el análisis de la cuestión en el orden que sigue.

10.1. En cuando a la alegada violación al principio razonabilidad, de proporcionalidad en la capacidad contributiva y de los principios del régimen tributario (artículos 40.15, 75.6 y 243)

a. El accionante alega que el artículo 252 de la Ley núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario, modificado por la Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año dos mil (2000), es violatorio del *principio de razonabilidad*, consagrado en el artículo 40.15¹ de la Constitución de la República. A su argumentación agrega que la falta de razonabilidad de la norma encuentra apoyo al considerar el artículo 51 sobre el *Derecho de Propiedad y la prohibición a la confiscación*, el artículo 75 numeral 6) sobre la *proporcionalidad en la capacidad contributiva*, y el artículo 243 sobre los *principios del régimen tributario*, de la Constitución.

b. Para poder determinar el alcance del contenido del artículo 40.15 de la Constitución, este Tribunal aplicará el test de razonabilidad –desarrollado por la jurisprudencia colombiana²– y adoptado por este Colegiado en su Sentencia

¹Artículo 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: solo puede ordenar lo que es justo y útil para la comunidad y no puede prohibir más que lo que le perjudica.

² Sentencia C-673/01 del veintiocho (28) de junio de dos mil uno (2001). Corte Constitucional de Colombia.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TC/0044/12³ y ratificado en la Sentencia TC/0489/15⁴, que dispone: “*El test de razonabilidad sigue precisos pasos que le imprimen objetividad al análisis de constitucionalidad. Las jurisprudencias nacional, comparada e internacional desarrollan generalmente el test en tres pasos: 1. El análisis del fin buscado por la medida, 2. El análisis del medio empleado y 3. El análisis de la relación entre el medio y el fin*”.

c. En lo que respecta al primer criterio del test de razonabilidad, a saber, *el análisis del fin buscado por la medida*; este colegiado constitucional estima que el fin buscado por esta disposición legal, contenida en la *Sección V* relativa a las Infracciones Tributarias, que a su vez está contenido en el *Capítulo XIII* de las Infracciones Tributarias, no es de la recolección original de tributos o impuestos, sino la de ser parte de un sistema de medidas llamadas a establecer un régimen de consecuencias, en el caso particular de la norma impugnada, relativa a intereses y recargos por pago fuera de plazo, que no persigue más que constituirse en un sistema de un medio de disuasión de la conducta omisiva, que es la mora. A su vez, esta disposición equilibra el ingreso dejado de percibir oportunamente por el Estado dominicano. Este Colegiado estima que el mismo resulta ser un fin acertado y constitucionalmente legítimo.

d. En cuanto al segundo criterio del test de razonabilidad, es decir, *el análisis del medio empleado*, se colige que el legislador, para lograr el fin buscado por la medida, ha dispuesto en el artículo impugnado la aplicación de un recargo de un 10% en el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguiente. Que como se puede observar existe un primer recargo significativo calculado con base en una tasa de un 10%, es decir, una fracción del monto original, que sigue generando mora cada mes, por una

3 Sentencia TC/0044/12 del veintiuno (21) de septiembre de dos mil doce (2012), pág. 8, numeral 9.2.2.

4 Sentencia TC/0489/15 del seis (6) de noviembre de dos mil quince (2015), pág. 18, numeral 8.5.4.



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

fracción mensual más disminuida. De manera que, al poder establecer recargo, y elegir un monto que rodea el 10% una única vez, y un 4% por cada mes de retraso, el legislador se ha mantenido en un porcentaje que no excede lo racional del medio empleado. Por lo que este Tribunal estima que el medio empleado resulta ser razonable.

e. En cuanto al tercer criterio del test de razonabilidad, a saber, *el análisis de la relación entre el medio y el fin buscado*; como ya se ha dicho, el fin del legislador es generar un medio de disuasión de la conducta omisiva y equilibrar el ingreso dejado de percibir oportunamente por el Estado dominicano, para lo cual se ha optado por establecer un sistema de intereses y recargos por pagos fuera de plazo con base en una cuota única de un 10%, y cuotas mensuales de un 4%.

f. Atendiendo a lo mencionado anteriormente, en el análisis de medio empleado y fin perseguido vale recoger y responder algunas de las cuestiones planteadas por el accionante en su acción. En cuanto al artículo 51 sobre el *Derecho de Propiedad y la prohibición a la confiscación*, el accionante considera que el establecimiento de un sistema que aumente de manera irracional el monto a pagar constituye en términos prácticos una confiscación de los bienes del contribuyente por la vía de los impuestos, que a su vez viola el derecho de propiedad. Entre sus argumentos el accionante destaca que si una persona deja de pagar por el término de dos (2) años, estaría frente a una deuda tributaria que se habría duplicado.

g. Contrario a lo planteado por el accionante, este Tribunal no estima que los porcentajes dispuestos sean elevados o irracionalmente altos, ya que en un primer momento el recargo generado es de tan solo un 10%, y no es sino hasta el segundo mes en que se suma otro 4%, para un 14% en dos meses. Que la



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

generación adicional de recargo por mora está prevista para el incumplimiento reiterado, injustificado e ilegítimo, frente a los intereses legítimos del sujeto activo de la actividad tributaria.

h. En otro orden, respecto de los denominados niveles alarmantes en cuanto al incremento que se generan, que en dos años se duplican, y sigue subiendo de manera indefinida, este tribunal advierte que para que la regla tributaria de que se trata sea efectiva, se requiere que el legislador observe que resulta conveniente que el sistema que se establezca sea lo suficientemente disuasivo frente a cualquier cálculo financiero que pueda hacer el sujeto pasivo para postergar el pago de sus tributos porque le resulte ventajoso desde la perspectiva financiera. Tanto desde el punto de vista del incumplimiento inicial, como del incumplimiento prolongado. En ese sentido, pretender un tope, no más allá del 50% del monto original, pasado uno o dos años, puede generar la ineficacia del elemento disuasivo una vez pasado dicho plazo.

i. Siguiendo con lo anterior, el derecho que tiene la administración tributaria de cobrarse el monto original y los accesorios generados, entre otras causales, por la mora, acudiendo al patrimonio del sujeto pasivo de la actividad tributaria no vulnera la protección sobre el derecho de propiedad y la regla de no confiscación.

j. En cuanto al artículo 75 numeral 6) sobre la *proporcionalidad en la capacidad contributiva* y al artículo 243 sobre los *principios del régimen tributario*, el accionante considera que el establecimiento de este sistema no toma en cuenta la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado, íntimamente ligado al sacrificio y a la posibilidad de un ciudadano, y que por vía de consecuencia la



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

normativa viola los principios de justicia, igualdad y equidad del régimen tributario.

k. La Corte Constitucional de Colombia en su Sentencia C-160/98 refiriéndose respecto a la aplicación de la sanción tributaria, según las cuales estas deben ser razonables y proporcionadas, además respetando el debido proceso en materia de sanciones tributarias, criterios reiterados en la Sentencia C-231/03, expuso que: *“En el campo de las infracciones tributarias, como consecuencia de los traumatismos que puede generar la inobservancia del deber de contribuir con el financiamiento del Estado, y de las obligaciones accesorias que de él se derivan, el legislador ha consagrado una serie de sanciones, generalmente de carácter patrimonial, cuyo objetivo, no es sólo sancionar, sino prevenir y reprimir conductas que lesionen o pongan en peligro el interés general.*

El poder coactivo de la administración, en el ámbito de estas infracciones, tiene características muy particulares, que impiden su asimilación con el poder punitivo que, en el ámbito penal, ejerce el Estado. Lo anterior, empero, no significa que los derechos y garantías fundamentales del administrado sean desconocidos, pues, expresamente, se encuentran garantizados, en el artículo 29 de la Constitución. Al respecto, la jurisprudencia de esta Corporación, ha indicado: “(...) la sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar (C.P. art. 95, ord 9º) goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la naturaleza misma del Estado, de tal forma que los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal.” (Corte Constitucional, sentencia C-690 de 1996. Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero). En conclusión, los principios que inspiran el debido proceso, tienen



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado. Por tanto, estos principios deben ser analizados en cada caso, a efectos de darles el alcance correspondiente”.

l. Contrario a lo planteado por el accionante, este Tribunal Constitucional considera que el legislador tomó en consideración la diversidad de sujetos obligados al optar por un sistema de tasas (ejemplo, 10% y 4%) asociada a la deuda original, y no de un monto en específico que sí pudiera significar una suma muy alta para unos, y, en cambio, muy baja para otros, generando falta de equidad tributaria. De manera que un 10% –y un 4% cada mes– que parte de la propia capacidad contributiva del régimen tributario legalmente previsto, no puede ser considerado por este Colegiado como una violación al principio establecido en el artículo 75 numeral 6) de la Constitución.

m. De conformidad con lo analizado en la relación medio empelado y fin perseguido, se ha podido advertir que el sistema de mora instaurado por la normativa impugnada, cumple con el tercer criterio del test de razonabilidad, de manera que la norma cumple con proporcionalidad en sentido estricto, y no violenta el derecho de propiedad, la prohibición sobre la confiscación, o los principios del régimen tributario, de manera que procede rechazar el presente motivo de impugnación.

10.2. En cuanto a la alegada violación al principio de justicia tributaria y el *non bis in ídem* (artículo 69. (5 y 10))

a. El accionante alega que el artículo 252 de la Ley núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario, modificado por la Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año dos mil (2000), es violatorio de los principios que



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

consagran la tutela judicial efectiva y el debido proceso en el artículo 69 de la Constitución, particularmente invoca los numerales 5 y 10, sobre el *non bis in ídem* y el debido proceso en sede administrativa.

b. En cuanto a este argumento el accionante sostiene que existe una interferencia de conductas entre el recargo por mora, y la evasión tributaria que degenera en la violación del principio de *non bis in ídem*. Sostiene que:

37. De acuerdo al Código, la evasión tributaria es la acción u omisión que no constituya otra de las infracciones de este capítulo produce o podría producir una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, el otorgamiento indebido de exenciones o un perjuicio al sujeto activo de la obligación tributaria. Los casos de evasión definidos en el Código son la presentación de una declaración falsa o inexacta o la omisión total o, parcial de pago del tributo por el contribuyente o responsable. (...) 41. Estamos en presencia pues de una pluralidad de sanciones por el mismo hecho.

c. Atendiendo a lo anterior, vale verificar las normas invocadas en violación al *non bis in ídem*, a saber el artículo 248, sobre la evasión tributaria, y el artículo 251, sobre la mora, ambos del Código Tributario:

Artículo 248. Evasión Tributaria. Incurrir en evasión tributaria es la acción u omisión que no constituya otra de las infracciones de este capítulo produce o podría producir una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, el otorgamiento indebido de exenciones o un perjuicio al sujeto activo de la obligación tributaria.

Artículo 251. La Mora. Incurrir en la infracción de mora es el que paga la



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto.

Párrafo. La mora queda configurada tanto en los casos de pago espontáneo como en los realizados por intimación de la Administración Tributaria.

d. Por otra parte, la norma impugnada regula “*la sanción por mora*”, en los siguientes términos”:

Artículo 252. Sanción Por Mora. (Modificado por la Ley No.147-00, del 27 de diciembre del 2000). La mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes.

e. Si bien es cierto que, en el cuerpo de su acción, el accionante ha invocado una queja respecto de la posibilidad de *non bis in ídem* en cuanto a los artículos 248 y 251 del Código Tributario, no menos cierto es que la presente acción directa de inconstitucionalidad versa sobre el artículo 252 del Código Tributario, sobre la sanción por mora, lo que imposibilita que este Colegiado conozca sobre el presente argumento en los términos en que ha sido planteada la acción, ya que no se puede declarar (o analizar) la constitucionalidad del artículo 252 del Código Tributario que se refiere a la sanción por mora, analizando dos infracciones tributarias contenidas en otras disposiciones normativas, que ameritarían una acción independiente. Todo lo anterior, sin perjuicio de los poderes de este tribunal constitucional de anular disposiciones conexas en los términos del artículo 46 de la Ley núm. 137-11, Orgánica del Tribunal Constitucional y los procedimientos constitucionales.

f. Por todo lo expuesto, este Tribunal procederá a rechazar la acción directa interpuesta por Ramón Olivares Bonifacio contra el artículo 252 de la



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Ley núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario, modificado por la Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año dos mil (2000), por considerar que los mismos no incurren en las infracciones de inconstitucionalidad denunciadas por los accionantes.

Esta decisión, firmada por los jueces del tribunal, fue aprobada por la mayoría requerida. No figuran las firmas de los magistrados Rafael Díaz Filpo, primer sustituto y Eunisis Vásquez Acosta, en razón de que no participaron en la deliberación y votación de la presente sentencia por causas previstas en la Ley. Figura incorporado el voto salvado del magistrado Miguel Valera Montero, el cual se incorporará en la presente sentencia de conformidad con el Artículo 16 del Reglamento Jurisdiccional.

Por las razones de hecho y de derecho anteriormente expuestas, el Tribunal Constitucional

DECIDE:

PRIMERO: ADMITIR, en cuanto a la forma, la acción directa de inconstitucionalidad incoada por Ramón Olivares Bonifacio, contra el artículo 252 de la Ley núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario, modificado por la Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año dos mil (2000).

SEGUNDO: RECHAZAR, en cuanto al fondo, la presente acción directa de inconstitucionalidad interpuesta por Ramón Olivares Bonifacio, contra el artículo 252 de la Ley núm. 11-92, que aprueba el Código Tributario, modificado por la Ley núm. 147-00, del veintisiete (27) de diciembre del año dos mil (2000) y, en consecuencia, **DECLARAR** conforme con la Constitución la referida disposición legal.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

TERCERO: DISPONER que la presente decisión sea notificada por Secretaría, al accionante, Ramón Olivares Bonifacio, al Senado de la República dominicana, a la Cámara de Diputados y al Procurador general de la República.

CUARTO: DECLARAR el presente procedimiento libre de costas de conformidad con las disposiciones del artículo 7.6 de la Ley núm. 137-11, Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales.

QUINTO: ORDENAR su publicación en el Boletín del Tribunal Constitucional.

Firmada: Milton Ray Guevara, Juez Presidente; Lino Vásquez Samuel, Juez Segundo Sustituto; José Alejandro Ayuso, Juez; Alba Luisa Beard Marcos, Jueza; Manuel Ulises Bonnelly Vega, Juez; Justo Pedro Castellanos Khoury, Juez; Víctor Joaquín Castellanos Pizano, Juez; Domingo Gil, Juez; María del Carmen Santana de Cabrera, Jueza; Miguel Valera Montero, Juez; José Alejandro Vargas Guerrero, Juez; Grace A. Ventura Rondón, Secretaria.

VOTO SALVADO DEL MAGISTRADO
MIGUEL VALERA MONTERO

1. Con el debido respeto hacia el criterio mayoritario desarrollado en la presente decisión y conforme a la posición sostenida en la deliberación del caso, hacemos constar nuestro voto salvado. Pese a estar de acuerdo con la parte decisoria o resolutive, no compartimos parte de los motivos desarrollados para fundamentar la misma. Este voto salvado lo ejercemos en virtud de las previsiones de los artículos 186 de la Constitución y 30 de la Ley núm. 137-11, Orgánica del Tribunal Constitucional y de los procedimientos constitucionales,



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

de fecha 13 de junio de 2011. En el primero de los textos se establece lo siguiente: “(...) *Los jueces que hayan emitido un voto disidente podrán hacer valer sus motivaciones en la decisión adoptada*”; y en el segundo que: “*Los jueces no pueden dejar de votar, debiendo hacerlo a favor o en contra en cada oportunidad. Los fundamentos del voto y los votos salvados y disidentes se consignarán en la sentencia sobre el caso decidido*”.

2. En general, el presente voto salvado se limita a la afirmación del carácter disuasivo de la norma tributaria a los fines de no establecer un tope a los montos de recargos y mora, como un medio adecuado, razonable, para la consecución del fin de “*equilibrar el ingreso dejado de percibir oportunamente por el Estado dominicano*”. Nuestra posición es que, sin afectar la constitucionalidad de la norma, mediante una interpretación conforme, establecerse un tope al monto calculado por mora a los fines de que resulte ajustada a la Constitución.

3. En la referida decisión, la mayoría de este Tribunal, rechazando una acción directa, estableció lo siguiente:

10.2.7. Contrario a lo planteado por el accionante, este Tribunal no estima que los porcentajes dispuestos sean elevados o irracionalmente altos, ya que en un primer momento el recargo generado es de tan solo un 10%, y no es sino hasta el segundo mes en que se suma otro 4%, para un 14% en dos meses. Que la generación adicional de recargo por mora está prevista para el incumplimiento reiterado, injustificado e ilegítimo, frente a los intereses legítimos del sujeto activo de la actividad tributaria.

*10.2.8. En otro orden, respecto de los denominados niveles alarmantes en cuanto al incremento que se generan, que en dos años se duplican, y sigue subiendo de manera indefinida, este tribunal advierte que **para que***



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

la regla tributaria de que se trata sea efectiva, se requiere que el legislador observe que resulta conveniente que el sistema que se establezca sea lo suficientemente disuasivo frente a cualquier cálculo financiero que pueda hacer el sujeto pasivo para postergar el pago de sus tributos porque le resulte ventajoso desde la perspectiva financiera. Tanto desde el punto de vista del incumplimiento inicial, como del incumplimiento prolongado. En ese sentido, pretender un tope, no más allá del 50% del monto original, pasado uno o dos años, puede generar la ineficacia del elemento disuasivo una vez pasado dicho plazo.
[Resaltado nuestro]

4. De inicio aclaramos que nuestra posición no rechaza el derecho de la Administración Tributaria de tener las herramientas para lograr un efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias y, tampoco que, en caso de incumplimiento, pueda recuperar los tributos dejados de percibir de manera íntegra, pues esto redundaría en beneficio de la sociedad dominicana y no es más que la manera de concretizar, de manera forzosa, el deber constitucional de contribuir con las cargas tributarias. Ahora bien, el análisis de la efectividad de la norma impugnada limita el análisis de su razonabilidad al elemento del costo económico de la sanción y al análisis costo-beneficio que, tomando en consideración solamente dicho elemento, haría un posible sujeto pasivo a los fines de incumplir⁵.

⁵ El análisis del cumplimiento de la norma tributaria no es tema sencillo ni puede ser reducido a pocas aristas. Los estudios abundan para explicar el por qué entre distintas sociedades se pueden verificar niveles de cumplimientos diferentes, aún en casos donde el costo financiero y la expectativa de una sanción son bajos y que, a pesar de esto, revelan un alto nivel de cumplimiento. Véanse: POSNER, Eric, "Law and Social Norms: The Case of Tax Compliance," 86 Virginia Law Review 1781 (2000) disponible en <https://core.ac.uk/download/pdf/204559326.pdf> [el autor realiza un exhaustivo estudio desde el análisis económico del derecho de todos los factores que influyen en el cumplimiento efectivo de las normas tributarias];



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

5. El aspecto nodal cuestionado es la constitucionalidad del incremento exponencial de la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo y si el principio de capacidad contributiva como límite constitucional al deber de contribuir a las cargas públicas – recordemos que el artículo 75.6 establece el deber fundamental de tributar, de conformidad con la ley y en proporción a su capacidad contributiva –, complementado con el derecho a la no expropiación, se extienden a los accesorios de un impuesto determinado en caso de mora, a saber, recargos e intereses indemnizatorios.

6. Limitarse a la disposición impugnada y a una relación de medio-fin que considera exclusivamente el monto de la sanción como un incentivo al cumplimiento, constituye una visión restringida del problema. Como bien advierte la Lic. Vásquez Castro, si *“bien es cierto que la ley se reputa conocida para todos a partir de su publicación, no menos cierto es que la ley tributaria está llena de tecnicismos y de figuras que la persona de a pie no maneja”*⁶, tecnicismos que podrían provocar que un sujeto pasivo pueda incurrir en Mora, aún sin tener la intención de incumplir. De conformidad con el artículo 26 de la Ley 11-92, el no cumplimiento oportuno de la obligación tributaria constituye en mora al sujeto pasivo, sin necesidad de requerimiento o actuación alguna de la Administración Tributaria. Para fines de mora, poco importa la intención del sujeto pasivo ni su conocimiento oportuno del incumplimiento⁷.

⁶ VÁSQUEZ CASTRO, Yorlin Lisset. *Manifestaciones de Justicia Tributaria*, Revista Gaceta Judicial, año 23, núm. 390, octubre 2019, pág. 15.

⁷ El riesgo fiscal puede derivarse de aspectos tan “sencillos” como de la impugnación de gastos relacionados a las operaciones que generaron los ingresos. Es interesante cómo la Ley 11-92, en sus artículos 199 y siguientes, se refiere a las infracciones tributarias – faltas y delitos – y su relación con la intención del autor (sujeto pasivo) y el requisito de dolo o culpa, pues especialmente en su artículo 201 establece lo siguiente: *“Cuando este Código califica determinados hechos como casos constitutivos de infracciones, se entenderá que ellas se han configurado cualquiera que haya sido la intención, causa o motivo tenido por el autor al ejecutarlos. El presunto infractor, sólo se librá de responsabilidad probando que no se produjo el hecho constitutivo de la infracción.”*



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

7. Si a lo anterior agregamos la facultad de determinación que tiene la Administración Tributaria⁸ y que dicha facultad puede ser ejercida hasta tres (3), o incluso cinco (5), años después del hecho generador⁹, plazo de prescripción que se interrumpe¹⁰ - entiéndase *se renueva o reinicia* - por mandato de la ley con la sola actuación Administración Tributaria¹¹ - sea determinando la obligación, requiriendo el pago de las sanciones o en general cualquier actuación tendente al cobro – que, una vez exista una deuda tributaria y sus accesorios, “no pueden hacerse abonos al impuesto, sino que un pago mitiga primero las penalidades (recargos e intereses)”¹² y donde el pago voluntario no tiene impacto alguno sobre la constitución en mora¹³, cabe preguntarse válidamente si ante la inexistencia de un tope legal, existe un tope constitucional, todavía más cuando hablamos de una deuda que si “*el contribuyente [deja] pasar por doce meses se incrementa en un 48%, esa misma deuda al discurrir de 25 meses constituye el doble de la deuda tributaria*”¹⁴, es decir, que en dos (2) años y un mes, los accesorios se equiparan a la deuda, constituyendo un aumento del 100%.

8. Todo lo anterior solamente se circunscribe a un escenario en el cual no se han ejercido recursos administrativos o jurisdiccionales sobre las pretensiones de la Administración Tributaria, respecto de las cuales la promesa de penalidades *ad infinitum* ejercen también un *efecto disuasivo*, solo que en este caso respecto al ejercicio de un derecho fundamental.

⁸ Ley núm. 11-92, artículos 32.c) y 45.

⁹ Íd., artículo 21 (para el plazo los tres (3) años) y artículo 24 (para los casos en que se puede suspender ese plazo por hasta dos (2) años, dando lugar a un transcurso de cinco (5) años).

¹⁰ La interrupción implica una renovación del plazo, volver a contar desde cero, como bien aclara el párrafo I del artículo 23 de la Ley núm. 11-92.

¹¹ Ley núm. 11-92, artículos 23.a), 23.c) y 288.3

¹² MONTÁS YAPUR, Germania. *PYMES: La encrucijada de quienes quieren pagar sus deudas impositivas pero no pueden*. Revista Gaceta Judicial, año 23, núm. 390, octubre 2019, pág. 47.

¹³ Ley núm. 11-92, artículo 251 y su párrafo.

¹⁴ FIALLO-BILLINI SCANLON, Alberto. *La Constitución y los recargos tributarios*. Revista Gaceta Judicial, año 23, núm. 390, octubre 2019, pág. 55.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

9. El Prof. Rodolfo SPISSO advierte, para un caso argentino, que *“a nuestro más alto tribunal le pareció, con razón, que la acumulación al capital actualizado de un recargo del 40% y de un interés de un 24% anual, calculado éste a partir del cuarto mes de mora, que acrecientan la deuda en un solo año en el 58% a valores de moneda constante, es manifiestamente excesivo y repugna a elementales principios filosóficos y morales ligados a la existencia de nuestra sociedad, a los cuales deben adecuarse las normas jurídicas por imperio del principio de razonabilidad de las leyes”*.¹⁵ De otro lado, en una demanda de amparo en Perú, el Tribunal Constitucional, si bien no le atribuye un carácter confiscatorio a sanciones impuestas por el incumplimiento a la obligación tributaria, sí sostiene que las mismas deben sujetarse al principio de razonabilidad¹⁶. Si bien ambos análisis se centran en la razonabilidad, dicha razonabilidad se limita a un análisis económico y, más limitado aún, puramente de cuantía –aunque en ambos casos se hayan mostrado renuentes a profundizar respecto al carácter confiscatorio de los mismos y a la afectación del derecho de propiedad, que es hacia donde naturalmente dirige dicho análisis–. En estos casos, los tribunales y cortes constitucionales han sido tímidos.

10. La importancia de esta aclaración deriva de que un análisis puramente económico, si bien puede constituir un instrumento esencial en la creación de una disposición jurídica y en la predicción de su cumplimiento o eficacia en cuanto a moldear la conducta social, no constituye el único instrumento de análisis. Más aún, en materia de derechos fundamentales, un resultado racional derivado de un análisis de costo-beneficios (considerando un análisis racional e intencionalmente dirigido de cumplir la normativa solo si resulta más costoso

¹⁵ SPISSO, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, AbeledoPerrot, 4ta Edición, 2009, p. 322.

¹⁶ Para un análisis de esta decisión, véase PINO, Julio. *Reciente sentencia del Tribunal Constitucional sobre los intereses moratorios como componente de la deuda tributaria*. En línea, disponible en <https://www.bdo.com.pe/es-pe/blogs/blog-bdo-peru/septiembre-2016/reciente-sentencia-del-tribunal-constitucional-sob>.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

que incumplirla), si solamente toma en consideración los elementos monetarios, podría arrojar un resultado que, si bien puede ser lógico, no sea el constitucionalmente deseado, por impactar derechos o valores cuyo costo no pueda traducirse y, menos, reducirse, a una dimensión financiera.

Firmado: Miguel Valera Montero, Juez

La presente sentencia es dada y firmada por los señores jueces del Tribunal Constitucional que anteceden, en la sesión del Pleno celebrada el día, mes y año anteriormente expresados, y publicada por mí, secretaria del Tribunal Constitucional, que certifico.

Grace A. Ventura Rondón
Secretaria