



**República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

EN NOMBRE DE LA REPUBLICA

SENTENCIA TC/0014/12

Referencia: Control Preventivo de Constitucionalidad del “Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta” y su Protocolo, ambos de fecha dieciséis (16) de noviembre del año dos mil once (2011).

En Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, a los veintitrés (23) días del mes de mayo del año dos mil doce (2012).

El Tribunal Constitucional, regularmente constituido por los magistrados Milton Ray Guevara, Juez Presidente; Leyda Margarita Piña Medrano, Jueza Primera Sustituta; Lino Vásquez Samuel, Juez Segundo Sustituto; Hermógenes Acosta de los Santos, Ana Isabel Bonilla Hernández, Justo Pedro Castellanos Khouri, Víctor Joaquín Castellanos Pizano, Jottin Cury David, Rafael Díaz Filpo, Víctor Gómez Bergés, Wilson Gómez Ramírez, Katia Miguelina Jiménez Martínez e Idelfonso Reyes, Jueces. En ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, y específicamente las previstas en el artículo 185, numeral 2 de la Constitución, y el artículo 55 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales No. 137-11, de fecha trece (13) de junio del año dos mil once (2011), dicta la siguiente decisión:

I. ANTECEDENTES



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Honorable Presidente de la República, Dr. Leonel Fernández, en cumplimiento de la disposición del artículo 185, numeral 2 de la Constitución, sometió a control preventivo de constitucionalidad por ante este Tribunal Constitucional el “Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta” y su Protocolo, ambos de fecha dieciséis (16) de noviembre del año dos mil once (2011), a los fines de garantizar la supremacía de la Constitución.

El objetivo general del convenio de referencia es evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus divisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

Para los fines del Convenio objeto de control preventivo, se consideran impuestos sobre la renta *“aquellos que gravan la totalidad de la renta o cualquier elemento de ella, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las ganancias de capital”*. Los impuestos a los que se aplica este Convenio, en el caso de España, son: el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre sociedades, el impuesto sobre la renta de no residentes y los impuestos locales sobre la renta; y, en el caso de República Dominicana, el impuesto sobre la renta.

El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan.

Estas disposiciones no afectarán los privilegios fiscales que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas, de oficinas consulares y organismos internacionales debidamente acreditados ante los respectivos gobiernos, conforme a los principios generales del Derecho Internacional o en virtud de las disposiciones de los acuerdos concertados al efecto.



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El Convenio consagra el principio de legalidad e igualdad al establecer que: *“en la República Dominicana la doble imposición se evitará bien de conformidad con las disposiciones de su legislación interna (...)”* y *“los nacionales de un Estado contratante no estarán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia.”*

Por su parte, el Protocolo de fecha dieciséis (16) del mes de noviembre del año dos mil once (2011), parte integral del “Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta”, establece disposiciones relativas a la limitación de beneficios y el derecho a acogerse a los ofrecidos por el Convenio, la prevención de la evasión y elusión fiscales y la transparencia fiscal internacional o subcapitalización y las normas que se establezcan sobre las mismas.

II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En virtud de las disposiciones de los artículos 6 y 185, numeral 2 de la Constitución de la República, y 55, 56 y 57 de la referida Ley No. 137-11, el Tribunal Constitucional es el órgano competente para ejercer el control preventivo de constitucionalidad de los tratados internacionales. En consecuencia, este Tribunal procede a examinar los acuerdos de referencia en cuanto a la forma y al fondo.

1. En cuanto a la forma

El “Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la



República Dominicana TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Renta” y su Protocolo, ambos de fecha dieciséis (16) de noviembre del año dos mil once (2011), se incorporarían al ordenamiento jurídico dominicano en virtud de las disposiciones del artículo 26 de la Constitución, que establece: *“La República Dominicana es un Estado miembro de la comunidad internacional, abierto a la cooperación y apegado a las normas del derecho internacional”*, y el artículo 128, numeral 1, literal d, que faculta al Presidente de la República a *“celebrar y firmar tratados o convenciones internacionales”*.

En consecuencia, este Tribunal considera que la suscripción del Convenio y el Protocolo de referencia son conformes con la Constitución, en los ámbitos de competencia, y en cumplimiento de los requisitos formales consignados en la misma.

2. En cuanto al fondo

El Tribunal Constitucional verifica que el Convenio y el Protocolo objeto de control preventivo cumplen con los requerimientos sustanciales de naturaleza constitucional, entre otros, los previstos en:

- a) El artículo 2, que consagra la soberanía del Estado dominicano, que reside en el pueblo, de quien emanan todos los poderes, de donde se deriva que todos los ciudadanos, al ejercer su derecho de elegir y ser elegidos, participan en la toma de decisiones y, a través de los poderes públicos, crean los espacios de participación democrática como mecanismos de control.
- b) El artículo 3, que establece la inviolabilidad de la soberanía de la nación dominicana y el principio de no intervención, como normas invariables de su política internacional. En ese sentido, la República Dominicana, como miembro de la comunidad internacional y con personalidad jurídica, puede suscribir y ratificar tratados, convenios y acuerdos internacionales sin que



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

otro Estado u organismos internacionales puedan tener injerencias en los asuntos internos y externos de la nación.

- c) El artículo 6, que dispone: *“Todas las personas y los órganos que ejercen potestades públicas están sujetos a la Constitución, norma suprema y fundamento del ordenamiento jurídico del Estado. Son nulos de pleno derecho toda ley, decreto, resolución, reglamento o acto contrarios a esta Constitución”*. El Convenio y Protocolo de referencia son conformes con el principio de supremacía constitucional, en su naturaleza, alcance y las obligaciones contraídas por los Estados partes.

- d) El artículo 26, numeral 4, que establece *“En igualdad con otros Estados, la República Dominicana acepta un ordenamiento jurídico internacional que garantice el respeto de los derechos fundamentales, la paz, la justicia, y el desarrollo político, social, económico y cultural de las naciones. Se compromete a actuar en el plano internacional, regional y nacional de modo compatible con los intereses nacionales (...)”*. En ese sentido, este Tribunal considera que el Convenio y el Protocolo de referencia son mecanismos que, al prevenir la doble tributación y la evasión fiscal, promueven la inversión extranjera y la generación de empleos en República Dominicana y el Reino de España. Asimismo, procuran evitar la evasión fiscal, protegiendo el interés colectivo y la recaudación tributaria efectiva.

- e) El artículo 75, numeral 6, de la Constitución, consagra como un deber fundamental de todo ciudadano *“tributar, de acuerdo con la ley y en proporción a su capacidad contributiva, para financiar los gastos e inversiones públicas”*. Por tal motivo exigir el pago de impuestos en ambos países a la misma persona física o moral vulnera los principios de



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

proporcionalidad y razonabilidad, lo que constituiría una especie de confiscación y el menoscabo del derecho fundamental de propiedad.

- f) Y el artículo 243 de la Constitución que dispone: “*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*”. El deber fundamental y la obligación de tributar o capacidad de contribución de cada ciudadano nacional o extranjero para el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas del Estado, están sustentados en los principios anteriormente señalados y, además, en la capacidad económica y progresividad. Estos preceptos resultarían vulnerados si los dominicanos que residen en España o los españoles que residen en República Dominicana tributarán en ambos países, en relación a una misma actividad económica.

En consecuencia, el Tribunal Constitucional verifica que el Convenio y su Protocolo no vulneran el principio de legalidad en materia impositiva. También constata el Tribunal que su contenido no hace más gravosa la situación del contribuyente, que aquella prevista en la legislación nacional, salvaguardando así el principio de no agravación. El Convenio y su Protocolo de referencia son coherentes con el principio de reciprocidad, que se concretiza en el hecho de que ambos Estados velarán para impedir que sus nacionales evadan el pago de impuestos.

Por todo lo anterior, este Tribunal considera que el “Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta” y su Protocolo, ambos de fecha dieciséis (16) de noviembre del año dos mil once (2011), son conformes con la Constitución.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- inicios el 28 de abril del 1931 en París, continuando el 25 de marzo del 1957 en Roma, y posteriormente en la Convención del 14 de diciembre del 1960, cuando se creó el convenio marco de la OCDE, con la inclusión de dos países que no pertenecen a la Comunidad Económica Europea, pero con similar nivel de desarrollo (Estados Unidos y Canadá).
- 2.2. El Convenio de la OCDE fue creado por estos países desarrollados para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, en el sentido de que sus impuestos son universales, o sea, que persiguen la renta tanto internamente, como en cualquier otro país donde se genere beneficios, lo que no ocurre con la República Dominicana, país en el que la materia impositiva se rige por el principio de la territorialidad.
- 2.3. Cabe destacar que con posterioridad a las convenciones de la OCDE, el 23 de mayo de 1969 surgió la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados, la cual entró en vigencia el 27 de enero del 1980, con la finalidad de mantener un equilibrio entre los países desarrollados y en vía de desarrollo, a los fines de proteger a los países pobres logrando que los convenios sean realizados de buena fe y además se hagan las reservas necesarias que garanticen la protección de sus respectivos intereses.

3. RESPECTO DEL PRINCIPIO DE RECIPROCIDAD Y RESGUARDO DEL INTERÉS NACIONAL EN LAS RELACIONES INTERNACIONALES (ART. 26.4 DE LA CONSTITUCIÓN)

- 3.1. Previo a fijar posición en lo atinente a la inobservancia del artículo 26.4 de la Constitución en el contenido del presente convenio internacional, es importante referirnos al fenómeno de la doble tributación, el que se define como aquella situación en la cual una misma renta o un mismo bien resultan sujetos a imposición en dos o más países, en la totalidad o



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

en parte, durante un mismo período imponible y por la misma causa. Es decir, cuando una misma facultad contributiva es utilizada por dos o más soberanías fiscales distintas para la aplicación de sus impuestos respectivos. Se produce primordialmente por la interposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no sólo la renta que se da en su territorio, sino también la renta de origen externo².

- 3.2. Como precedentemente adelantamos, el régimen tributario dominicano sólo grava la renta de fuente nacional, o sea, aquella que se da en su territorio, por cuanto no persigue las rentas de los dominicanos residentes en el extranjero³, como sí ocurre con el caso español. Que al imperar en nuestro país el concepto tradicional de la territorialidad en la percepción, sólo se grava la renta que se origina dentro de nuestras fronteras, situación que de cara al presente convenio nos coloca en una situación de desventaja, en tanto y cuanto el Reino de España tiene el derecho de gravar más amplio que el nuestro, lo que implicará, necesariamente, mayores beneficios para ese país. De ahí que el sacrificio económico que ello implicará para los dominicanos no resultará proporcional al beneficio que significaría para nosotros su implementación.
- 3.3. En sentido general, la suscripción de este tipo de tratados debe darse entre países cuyas respectivas balanzas comerciales arrojen cifras más o menos equilibradas, por cuanto los mismos implican sacrificios

² Véase Ernesto Flores Zabala. “Finanzas Públicas Mexicanas” 33ª edición. Editorial Porrúa. México, 2001. P. 247.

³ Disposiciones del Código Tributario de la República Dominicana: Artículo 269.-Rentas Gravadas Del Contribuyente Domiciliado o Residente en la Republica Dominicana. Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona natural o jurídica, residente o domiciliada en la República Dominicana, y sucesiones indivisas de causantes con domicilio en el país, pagarán el impuesto sobre sus rentas de fuente dominicana, y de fuentes fuera de la República Dominicana proveniente de inversiones y ganancias financieras. Artículo 270.- Rentas Gravadas Del Contribuyente No Residente O No Domiciliado En La Republica Dominicana. Las personas no residentes o no domiciliadas en la República Dominicana estarán sujetas al impuesto sobre sus rentas de fuente dominicana.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

económicos para las naciones signatarias. La disparidad de sus respectivas balanzas comerciales hace que los sacrificios económicos, por una parte, sean una carga gravosa y a veces insostenible para los países de economía deficitaria, como ocurre en la especie. Por otra, representan inconvenientes para lograr la rentabilidad máxima de las exportaciones, a la que tradicionalmente aspiran las naciones industrializadas⁴.

3.4. Si bien es cierto que la República Dominicana es un Estado miembro de la comunidad internacional, abierto a la cooperación y apegado a las normas de derecho internacional, no menos cierto es que en igualdad de condiciones con otros Estados⁵, *acepta un ordenamiento jurídico internacional que garantice el respeto de los derechos fundamentales, la paz, la justicia, y el desarrollo político, social, económico y cultural de las naciones. Se compromete a actuar en el plano internacional, regional y nacional de modo compatible con los intereses nacionales*⁶, *la convivencia pacífica entre los pueblos y los deberes de solidaridad con todas las naciones*⁷;

3.5. Precisamente, en aras de poder determinar la viabilidad del convenio que ocupa nuestra atención, consideramos pertinente que el Tribunal Constitucional dispusiera la realización de un peritaje⁸, de modo que expertos en la materia analizaran el mismo; muy especialmente en lo referente al costo que éste tendría para la economía dominicana, es decir,

⁴ Véase Catalina Herran Ocampo. “La doble tributación Internacional. Principios y realidades de los convenios”. Pontificia Universidad Javeriana. Facultad de Ciencias Jurídicas. Santa Fe de Bogota, Colombia. Año 2000.

⁵ Subrayado es nuestro.

⁶ Énfasis nuestro.

⁷ Artículo 26.4 de la Constitución de la República Dominicana.

⁸ Véase Art. 42 de la ley No. 137-11, Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y de los Procedimientos Constitucionales.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- que se determinara el impacto fiscal que implicaría el hecho de que República Dominicana ceda parte de su potestad tributaria, lo cual fue rechazado por el Pleno del Tribunal Constitucional. Debe precisarse que no acompaña a la presente solicitud de control previo de constitucionalidad ningún estudio ni análisis económicos en ese sentido, lo que hubiese sido favorable al ejercitarse el presente control de constitucional de un tratado internacional.
- 3.6. El juez constitucional al ejercer el control preventivo deberá necesariamente velar por la supremacía constitucional, pues es la Ley Fundamental la que le otorga validez interna al tratado, de ahí que esté llamado a realizar un control profundo y riguroso, sobre la base de un cuidadoso análisis a la luz de la Constitución y de todo cuanto pudiera brindar certeza, sobre todo ante las consecuencias que tendría el que lograse ingresar a nuestro ordenamiento jurídico interno un tratado inconstitucional.
- 3.7. Sin embargo, la ausencia del peritaje no impide a los suscritos apreciar que si bien es cierto que los convenios para evitar la doble tributación pueden traer consigo numerosas ventajas, no menos cierto es que pueden surgir ciertos inconvenientes especialmente para los países en desarrollo como el nuestro. Se ha señalado que la adopción de convenciones fiscales no es recomendable cuando la dimensión del país no la justifica. Ciertamente puede no ser conveniente para un Estado celebrar un convenio, respecto a una contraparte con un mayor nivel de desarrollo económico y éste último beneficiarse por tener una mejor posición en relación al otro Estado.
- 3.8. El modelo OCDE, que es el que se ha escogido para la presente convención entre República Dominicana y el Reino de España como ya se indicó, concede el derecho exclusivo de imposición al Estado de la



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- residencia⁹, lo que sin duda puede llevar a resultados poco igualitarios, dada la disparidad en el grado de desarrollo de los Estados contratantes.
- 3.9. El nivel de desarrollo del Reino de España es muy superior al de la República Dominicana y generalmente los países desarrollados prefieren el principio de la residencia ya que los Estados que se interesan por la inversión, tecnología y servicios serán sin duda los países en vías de desarrollo; en este sentido, lógicamente, los países desarrollados preferirán el principio de la residencia en detrimento del país de la fuente. Se sabe que los inversionistas generalmente no tienen residencia en el lugar donde tienen sus inversiones. Así, se advierte, que el principio de la residencia opera de mejor forma entre países desarrollados, de un nivel económico similar, cuyo flujo de inversiones y operaciones se dan a un mismo nivel. Aquí cabría preguntar, ¿cuántos inversionistas dominicanos negocian en el Reino de España?
- 3.10. De lo anterior se evidencia que frente a un modelo de convenio adaptado a las necesidades de un país desarrollado como el ya referido, se advierte que República Dominicana no ha negociado en condiciones de igualdad, con posibles implicaciones no compatibles con el interés nacional, por lo que no puede hablarse de la observancia del principio de reciprocidad.
- 3.11. El concepto de reciprocidad indica la correspondencia mutua de una cosa con otra¹⁰. En el Derecho Internacional Público, teniendo como sujetos a

⁹ Artículo 4 del Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta: “*A los efectos de este convenio, la expresión ‘residente de un estado contratante’ significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a la imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales*”.

¹⁰ Diccionario de la Real Academia de la Lengua.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- los Estados, la reciprocidad alude de manera esencial a la noción de “*aplicación por la otra parte*”¹¹, razón por la cual se asocia al concepto de equidad, como trato similar entre las partes, lo cual prevé el artículo 47 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y nuestra Constitución.
- 3.12. Bajo ninguna circunstancia los jueces discrepantes desconocen que frente a la globalización de la economía mundial, a la República Dominicana le resulta necesario adoptar mecanismos regulatorios para evitar la doble tributación y la evasión fiscal, pero sin violentar la Constitución, por un lado, y por el otro, siempre que se den las condiciones para que pueda hacerlo desde un punto de vista más pragmático y abierto, acorde con sus intereses, que le permitan convertirse en un país competitivo frente a la inversión extranjera, pues si bien este tipo de convenio pudiera contribuir a mejorar nuestra política de captación de las inversiones y con ello apoyar su desarrollo, las mismas no estarían totalmente garantizadas, pues cuando una empresa tiene intenciones de invertir en un país también considera otros factores como el ambiente económicamente favorable para la inversión, entre otros.
- 3.13. Conforme al Art. 26.4 de la Constitución, la República Dominicana se compromete a actuar en el plano internacional de modo compatible con los intereses nacionales, dado que esto último es la base de la política exterior, siendo ésta el conjunto de actitudes, decisiones y acciones que un Estado lleva a cabo principalmente frente a otros Estados para satisfacer, precisamente, su interés nacional. Y el interés nacional no debe ser otro más que el de garantizar la seguridad, libertad, soberanía independencia, el desarrollo nacional, justicia, paz, y en último término, pues, el bienestar de cada individuo. Así, frente a las desventajas

¹¹ Combacau, Jean. “*Droit Internacional public*”. Montchrestien. P.189. 1995.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

estimables en el convenio de que se trata no queda resguardado eficazmente el interés nacional.

4. EN CUANTO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (ARTS. 93.1; 98, 99, 112, 128.1.d; 243 DE LA CONSTITUCIÓN)

- 4.1. En cuanto al principio de legalidad tributaria, cabe señalar que el mismo se encuentra consagrado, principalmente, en el artículo 93.1.a. de la vigente Constitución que dispone: *“El Congreso Nacional legisla y fiscaliza en representación del pueblo, le corresponden en consecuencia:*
- 1) Atribuciones generales en materia legislativa:*
- a) Establecer los impuestos, tributos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión...”*.
- 4.2. El llamado "Poder Tributario", potestad soberana del Estado de exigir contribuciones a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción o bien conceder exenciones, no reconoce más limitaciones que las que se originan en la propia Constitución de la República. Esa potestad de gravar, es el poder de sancionar normas jurídicas de las que se derive o pueda derivar, la obligación de pagar un tributo o de respetar un límite tributario.
- 4.3. En ese mismo tenor, el artículo 243 de la Constitución acoge este principio de legalidad cuando proclama los valores que deben regular el régimen tributario, estableciendo lo siguiente: *“El régimen tributario está basado en los principios de legalidad¹², justicia, igualdad y equidad para que cada ciudadano y ciudadana pueda cumplir con el mantenimiento de las cargas públicas”*. Cabe considerar la vital importancia que tiene el referido principio de legalidad. Tanto es así que

¹² Énfasis nuestro.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

la doctrina lo considera regla fundamental del derecho público: *“Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de legalidad de la tributación, también conocido por reserva de la ley, que la doctrina considera como regla fundamental del derecho público”*¹³.

- 4.4. Además, el tributo es una distracción de una parte de la riqueza de los particulares que se hace de manera coercitiva (obligatoria), razón por la cual, el tributo sólo puede ser creado por una ley y el único poder político con esa potestad según lo enunciado en el artículo 93 de la Constitución lo es el Congreso Nacional. Por esa razón todo tributo es una obligación ex lege (de ley) y el poder tributario que tiene el Estado es una facultad jurídica. Sólo se puede crear un tributo mediante una ley formalmente sancionada por el Congreso de la Nación¹⁴.
- 4.5. Si bien el tratado de doble tributación no está creando un tributo, ciertamente modifica la tasa de retención señalada en el Código Tributario, lo que implicaría que uno de los elementos esenciales del impuesto como es la tasa, ha sido establecido por un convenio internacional y no por una ley, lo que contraviene el principio de legalidad tributaria a que hemos hecho referencia. (ver artículos 10.2, 11, 13, entre otros, del referido convenio).
- 4.6. Es de singular importancia referirnos al hecho de que al momento de controlar la constitucionalidad del presente tratado por el Tribunal Constitucional, éste no ha pasado aún por el cedazo del Congreso Nacional, lo que impide saber su suerte ante dicho órgano, sobre todo cuando pudiera alegarse que el presente instrumento, debe someterse a su

¹³ Carlos M. Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Tomo I. Novena Edición. Editorial La Ley. Buenos Aires. 2004. P. 291.

¹⁴ Richard Leonardo Amaro Gómez. Curso de finanza, derecho financiero y tributario. Octava Edición. Editora Astrea. Buenos Aires, 2003. P. 254.

Sentencia TC/0014/12. Referencia: Control preventivo de constitucionalidad del “Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta” y su respectivo Protocolo, ambos de fecha dieciséis (16) de noviembre del año dos mil once (2011).



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

aprobación, conforme lo establece la Constitución en el Art. 93.1., lo que eventualmente subsanaría la infracción constitucional que en este voto denunciamos.

- 4.7. Sin embargo, destacaremos otras importantes cuestiones del trámite legislativo que también se violarían de seguirse la práctica tradicional para la aprobación de los tratados ante el Congreso. Las anteriores consideraciones nos obligan a referirnos al Capítulo IV de la Constitución que regula lo atinente a la formación y efecto de las leyes, estableciendo el procedimiento legislativo que debe agotarse para la creación de una ley, lo cual se aplica también para cualquier modificación que se le pretenda hacer. En efecto, el artículo 98 dispone: *“Discusiones legislativas. Todo proyecto de ley admitido en una de las cámaras se someterá a dos discusiones distintas, con un intervalo de un día por lo menos entre una y otra discusión. En caso de que fuere declarado previamente de urgencia deberá ser discutido en dos sesiones consecutivas”*.
- 4.8. En este mismo tenor el artículo 99 de la Carta Sustantiva expresa: *“Trámite entre las cámaras. Aprobado un proyecto de ley en una de las cámaras, pasará a la otra para su oportuna discusión, observando las mismas formalidades constitucionales. Si esta cámara le hace modificaciones, devolverá dicho proyecto modificado a la cámara en que se inició, para ser conocidas de nuevo en única discusión y, en caso de ser aceptadas dichas modificaciones, esta última cámara enviará la ley al Poder Ejecutivo. Si aquéllas son rechazadas, será devuelto el proyecto a la otra cámara y si ésta las aprueba, enviará la ley al Poder Ejecutivo. Si las modificaciones son rechazadas, se considerará desechado el proyecto”*.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- 4.9. Con base en las disposiciones anteriores es tema de preocupación de los jueces discrepantes que el procedimiento legislativo que ordena la Constitución para la formación de las leyes, el cual cumple un claro e importante objetivo, como se verá, es muy distinto al que rige la aprobación de los convenios internacionales. *“La fase constitutiva de una ley, que también se llama de discusión y votación, es el acto por medio del cual las cámaras legislativas deliberan acerca de los proyectos de leyes, con el objetivo de poder adoptar posiciones con real conocimiento de los temas que son objeto de estudio, dado que la elaboración de una ley requiere de un trabajo esmerado y cuidadoso por parte de los legisladores ya que es de esperarse que lo que pudiera ser una ley no resulte ambigua, incongruente o contradictoria”*¹⁵.
- 4.10. En el mismo tenor, "el principio de legalidad es el límite formal respecto al sistema de producción de normas". "El principio de legalidad requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procesos establecidos por la Constitución para la sanción de leyes"¹⁶. El convenio que ocupa nuestra atención, no sólo auto limita el cobro que soberanamente le corresponde a la nación dominicana, sino que modifica la tasa de retención, lo que debe hacerse a través de una ley orgánica, como se explicará.
- 4.11. Evidentemente, no sólo se trata de que la aprobación de un tratado internacional que tendría impacto en la materia tributaria pudiera ser aprobado siguiendo un mecanismo que como se dijo, en la práctica difiere del que la Constitución manda a regir para la aprobación de las

¹⁵ La Constitución de la República Dominicana comentada por los jueces del Poder judicial. P. 360-363. Santo Domingo, Editora Corripio. Primera Edición, Octubre 2006.

¹⁶ Héctor Belisario Villegas, citado por Richard L. Amaro Gómez, obra citada. P. 254.

Sentencia TC/0014/12. Referencia: Control preventivo de constitucionalidad del “Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta” y su respectivo Protocolo, ambos de fecha dieciséis (16) de noviembre del año dos mil once (2011).



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

leyes, sino que por la naturaleza de la materia de que se trata, la ley que emane del Congreso debe tener carácter orgánico, conforme lo establece el artículo 112 de la Constitución de la República, en tanto incluye dentro de las leyes orgánicas las materias expresamente establecidas en la Constitución, tales como el régimen económico y financiero.

- 4.12. Conforme a la estructura de nuestra Constitución, que en el Título XI consagra el Régimen Económico y Financiero, se establece en la Sección Tercera, del Capítulo II del referido título, lo concerniente a la tributación, esquema que justifica el que la materia fiscal quede comprendida dentro del régimen económico y financiero, y por lo tanto debe ser obligatoriamente regulada a través de una ley orgánica. Además, como ya se indicó, el principio de reserva de ley, reconocido para esta materia en el artículo 93.1.a concretiza el hecho de que lo concerniente al régimen tributario deba hacerse mediante una ley orgánica.
- 4.13. En efecto, el artículo 112 dispone: *“Las leyes orgánicas son aquellas que por su naturaleza regulan los derechos fundamentales; la estructura y organización de los poderes públicos; la función pública; el régimen electoral; el régimen económico financiero¹⁷; el presupuesto, planificación e inversión pública; la organización territorial; los procedimientos constitucionales; la seguridad y defensa; las materias expresamente referidas por la Constitución y otras de igual naturaleza¹⁸. Para su aprobación o modificación requerirán del voto favorable de las dos terceras partes de los presentes en ambas cámaras”*.
- 4.14. Las anteriores consideraciones nos orientan en el sentido de que la potestad impositiva, al ser otorgada constitucionalmente al Congreso

¹⁷ Énfasis nuestro.

¹⁸ Idem.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Nacional, se convierte en competencia específica y exclusiva de dicho órgano, que para regular respecto de ella debe hacerlo de conformidad con las disposiciones constitucionales precedentemente indicadas, incluido lo relativo al voto favorable de las dos terceras partes de los presentes en ambas cámaras, razón por la cual el “Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta” contraviene la Carta Sustantiva no sólo en el sentido formal, sino también en el sentido material.

5. EN CUANTO AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN, EL DERECHO A LA INTIMIDAD, A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES, AL SECRETO TRIBUTARIO Y AL SECRETO BANCARIO. PRINCIPIO DE NO AUTOINCRIMINACIÓN E ILEGALIDAD DE LA PRUEBA.

5.1. El convenio de que se trata, contiene en el Art. 25 una cláusula dedicada al intercambio de información, estableciendo que las autoridades contratantes intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en dicho convenio, o para la administración o la aplicación de la legislación nacional relativa a los impuestos de toda naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al tratado. En particular, se intercambiará aquella información que sea de utilidad a un Estado contratante para prevenir la elusión y evasión fiscal de tales impuestos.

5.2. En principio, los datos de índole económica (tributaria y bancaria) se incluyen en el ámbito de la intimidad. Es esto lo que justifica la existencia en nuestra legislación interna de la reserva tributaria por un lado, y el secreto bancario por el otro, dado que en éstos subyacen



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- información de que se trata por violación a la intimidad, aunque la misma puede aparecer en el caso concreto. De manera que como cualquier otro principio el de la transparencia no debe ser aplicado en una forma absoluta, abriéndose para la ponderación y el principio de proporcionalidad.
- 5.6. La ponderación residirá en *“considerar imparcialmente los aspectos contrapuestos de una cuestión o el equilibrio entre el peso de dos cosas¹⁹”* con la finalidad de resolver un conflicto de principios (derechos, bienes jurídicos, intereses, etc.) que suministran justificaciones diferentes y oponibles al momento de adoptar una decisión en un caso concreto. El test de proporcionalidad implicará hacer un ejercicio dirigido a determinar que para que una disposición sea constitucionalmente aceptada debe ser necesaria y estar encaminada a lograr un fin legítimo.
- 5.7. Sobre la cuestión del intercambio de información y el principio de proporcionalidad, José Manuel Calderón Carrero indica que *“los tribunales norteamericanos, británicos y neerlandeses han ido elaborando una jurisprudencia de ‘ponderación de intereses’ (balancing approach) al objeto de determinar si procede o no el cumplimiento efectivo de estos requerimientos de información por parte de los sujetos requeridos; tal ponderación se efectúa teniendo en cuenta los siguientes aspectos: a) si el obligado tributario al que se solicita la información tiene realmente ‘control efectivo’ sobre la misma o sobre la persona que la posee [...]; b) si la información solicitada a una persona posee trascendencia tributaria para determinar sus obligaciones tributarias o las de un tercero; c) [...] si la revelación de la información por parte de la persona que la posee entraña o conlleva una violación de las leyes del*

¹⁹Luís Prieto Sanchís. *Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales*, Primera Edición. Editorial Trotta, Madrid, 2003, p. 175.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Estado donde está ubicado o establecido [...]; d) debe tenerse en cuenta en todo caso si las autoridades fiscales del Estado requirente pueden acceder a la información solicitada a través de otros medios que no susciten tales problemas (por ejemplo, cuando media un CDI²⁰ que permite el intercambio de los datos solicitados²¹)”.

- 5.8. Sin embargo, respecto de la posibilidad de usar la información en los procesos públicos, pues el ordinal 2 de la cláusula 25 del convenio que ocupa nuestra atención permite que la información objeto de intercambio sea presentada en las audiencias públicas de los tribunales o en sus sentencias, los jueces que se apartan del consenso verifican que existe contradicción con el principio de no autoincriminación.
- 5.9. El referido ordinal 2 del Art. 25 del convenio de que se trata expresa: “...Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales”, lo cual no es conforme con el numeral 6 del Art. 69 de la Constitución de la República, en la medida en que el intercambio de información puede utilizarse para la obtención de pruebas, con lo cual se vulnera claramente el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo o *derecho a no autoinculparse*.
- 5.10. Que además, se tratan de informaciones que han sido obtenidas de parte del contribuyente bajo coacción. Así, las declaraciones, informaciones y demás datos que ofrece el contribuyente lo hace en cumplimiento a un deber formal cuyo incumplimiento tipificaría una falta tributaria por un lado²². Y por el otro, si el contribuyente ofrece declaraciones o

²⁰ Entiéndase Convenio para evitar la Doble Imposición.

²¹ José Manuel Calderón Carrero. El Artículo 26 MC OCDE 2000: La Cláusula de Intercambio de Información. In: RUIZ GARCÍA, José Ramón; CALDERÓN CARRERO, José Manuel (Coords). A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004. p. 1260-1261.

²² Véase Arts. 50 y 205 del Código Tributario de la República Dominicana.



República Dominicana
TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

suministrar datos falsos se vería expuesto a un proceso penal ordinario por perjurio²³, de ahí que es discutible la licitud de los medios de prueba aportados por el sujeto inculpado en cumplimiento del deber de colaborar, esto es, de la información obtenida de forma coactiva so pena de sanción en caso de no colaborar. A este respecto, en la medida en que el intercambio de información puede utilizarse para la obtención de pruebas, se puede vulnerar claramente el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo, así como el principio de legalidad de la prueba, que aparecen recogidos en el Art. 69, numerales 6 y 8 de la Constitución de la República.

Por tales razones reiteramos que lo procedente era que el Tribunal Constitucional declarase la no conformidad con la Constitución de la República Dominicana del presente Convenio entre la República Dominicana y el Reino de España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, muy especialmente por infringir los artículos 26.4, 69.6, 69.8, 93.1, 98, 99, 112, 128.1.d y 243.

Firmado: Katia Miguelina Jiménez Martínez, Jueza; Idelfonso Reyes, Juez.

La presente decisión 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, Secretario del Tribunal Constitucional que certifico.

Julio José Rojas Báez
Secretario

²³ Artículo 244.- La falsedad en las declaraciones que de acuerdo con las disposiciones de este Código se presten bajo juramento, se sancionará como delito común de perjurio.