

# “El análisis Económico de los Impuestos”

Realizado por:

Martha G. Melgen de Elías  
David Elías Melgen

Santo Domingo, Distrito Nacional  
República Dominicana

## INTRODUCCION

A través de la historia del pensamiento económico, encontramos en repetidas oportunidades, doctrinas relativas a la importancia de los tributos en el orden de imponer efectos que inciden en un ordenamiento positivo sobre la riqueza de los pueblos y como fuente estatal para el desenvolvimiento de su quehacer político, económico y social.

Muchos autores en principio propugnaban por la implementación de un *Impuesto Único*, propuesta que proviene de la doctrina Fisiocrática con el celebre impuesto al valor de la tierra, elaborada por el economista de finales del Siglo IXX, Henry George, quien sostiene que este impuesto único, era capaz por sí sólo, ser instrumento de redistribución de la renta y el fin de la explotación de los terratenientes.

En el presente trabajo, abordaremos el tema del “Análisis Económicos de los Tributos”, desde una perspectiva constitucional y doctrinaria. Transitando por David Ricardo con su teoría de la *Renta Diferencial* como reflejo del impuesto, llegamos a Griziotti, propugnando por impuestos sobre las rentas diferenciales y sobre los incrementos de capital, que dio lugar al Sistema de Clasificación Tributaria establecido a mediados del siglo pasado, y finalmente abordamos el principio del presente Siglo XXI en donde teorías económicas tributarias, difundidas inicialmente en Europa (Francia e Italia) y llegadas a América, abogan por impuestos a los sectores de servicios regulados por el estado, como la energía, las telecomunicaciones, etc., lo cual, no obstante y hasta el momento, no contraviene la importancia, solidez y efectos del impuesto a la renta, preponderante en el sistema económico de los países de economía capitalistas, en vías de desarrollo, cuyas raíces se encuentran profundizadas en sus Constituciones.

Para ello recurriremos a los Principios Fundamentales de las Finanzas Clásicas, la Importancia del Estado en el Fenómeno Financiero Tributario, así como la procedencia de la Facultad Estatal para cumplir sus funciones, con los

llamados Gastos e Ingresos Públicos, recogidos en un instrumento legal denominado Presupuesto Público.

También deberemos adentrarnos en la Clasificación de los Recursos del Sector Público, la Clasificación de los Tributos e Impuestos y los Límites Constitucionales al Ejercicio del Poder Tributario. En la parte final trataremos algunos temas que revisten vital importancia, en base a sus características especiales, que son los Efectos Económicos de los Impuestos y la Subordinación del Poder Tributario al Derecho Constitucional.

## I.- REFLEXIONES PRELIMINARES

Antes de abordar un análisis sobre los efectos generados por un sistema impositivo dentro de un criterio financiero, económico y constitucional, nos parece de interés sustantivo realizar un recorrido breve sobre la historia financiera generadora de los sistemas tributarios que hoy nos preocupan, desempolvando lo que a nuestro juicio pudiera ser de interés a nuestro análisis. Esto así, entendiendo que no tendríamos suficientes elementos para un análisis cuantitativo y cualitativo sobre estas consecuencias, si no contáramos con los aportes de los que antes nos precedieron con sus ideas, lo cual plantearemos de forma breve, escogiendo los que nos resultan de mayor interés para nuestro análisis:

Cameralismo: La ciencia de las finanzas, como disciplina moderna, origen de las ciencias económicas, financieras y tributarias, se puede decir que se inicia con el Cameralismo, con diferentes autores alemanes de los siglos XVII y XVIII, destacándose entre ellos Van Justi y Sonnenfels, quienes cultivaron las ciencias , así denominadas por significar Cámara o Gabinete Real, pues esta corriente del pensamiento examina los problemas que atañen a la economía y a las finanzas desde el ángulo del Estado como sujeto de esas actividades.

Los Fisiócratas: La doctrina fisiocrática contribuyó (1776) con la difusión de las ciencias de las finanzas con aportes de alto interés, como son:

- a) Limitación de las funciones estatales y la eliminación de las trabas a las actividades individuales por la adopción del célebre lema “laissez faire-laissez passer”;
- b) La doctrina según la cual el impuesto debe aplicarse sobre la renta de la tierra, considerado como el único acrecentamiento neto de riqueza (Henry George), como resultado de la reacción al régimen fiscal de tipo

- c) La teoría de la Amortización o Capitalización del Impuesto Territorial, que permite al comprador de un terreno, pagar un precio deduciendo el valor del impuesto pagado;
- d) El descrédito de los impuestos indirectos a los consumos y relevancia del impuesto directo; y
- e) El límite establecido por el orden natural, según el cual los gastos públicos deben limitarse en su magnitud del producto del impuesto.

Adam Smith: Padre de la Economía Política, en su famosa obra “Investigación Sobre la Naturaleza y las Causas de las Riquezas de las Naciones”, en 1776, dedica su último libro a las Finanzas Públicas bajo el título Del Ingreso del Soberano o de la Comunidad, dirigiendo su pensamiento, esencialmente en dos temas: El papel del Estado y los Principios de la Imposición.

Sobre el papel del Estado, este autor señala que el Estado no debe intervenir ni interferir en la economía, dejándola a la libre iniciativa individual, con lo cual hace una crítica al mercantilismo. Alega que el papel del Estado debe limitarse a ciertas situaciones, como son: 1) La defensa exterior; 2) La seguridad y justicia interior; y 3) Los trabajos y las instituciones públicas deben destinarse a la promoción del comercio y a la educación de la juventud e instrucción de todos los hombres, entendiendo que el gasto incurrido en este aspecto no puede realizarse por la sociedad.

En lo que respecta a la imposición, Smith parte de la premisa de que los ingresos individuales derivan de tres fuentes diferentes: Rentas, beneficios y salarios. Y los impuestos deben ser pagados de una u otra de esas fuentes o de las tres indiferentemente.

Para una positiva aplicación de los impuestos que gravan estas fuentes, Smith formuló cuatro principios que atañen los impuestos en general que son:

- i- Principio de las facultades o igualdad. Los súbditos de cada estado deben contribuir al sustento del gobierno en proporción a sus

- ii- Principio de la certeza. El impuesto debe ser cierto y no arbitrario. Claro y simple para el contribuyente, derivado del principio de la legalidad del impuesto y la exclusión de la discrecionalidad de la administración recaudadora.
- iii- Principio de la comodidad. Se refiere a que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo o en el modo en que sea conveniente al contribuyente pagarlo, o cuando sea mas probable para él y tenga con que pagarlo
- iv- Principio de economicidad. Tiende a que el impuesto no afecte exageradamente los bolsillos de la gente que debe pagarlo y que su recaudo no favorezca por su exageración a los recaudadores y que asimismo no se exagere su inspección.

David Ricardo: Autor de la renombrada obra “Principios de Economía Política y Tributación”, David Ricardo apuntala sobre la “*teoría general de la distribución*”, fijando su posición financiera sobre la incidencia de los impuestos que afectan la renta de la tierra, a diferencia de lo que recaen sobre productos brutos, resaltando que la renta de la tierra, llamada “*renta diferencial*” o “*renta ricardiana*”, asume como base del impuesto dicha renta, siendo que el precio de mercado se determina por el costo del producto marginal.

John Stuart Mill: Es importante destacar las teorías del Sacrificio de este economista, continuador del pensamiento de Adam Smith. John S. Mill refuta en cierto modo la teoría del Maestro, sobre el principio de la Capacidad Contributiva unido con el del beneficio y reemplaza el beneficio, por el de Capacidad Contributiva que desemboca en los principios de la igualdad, proporcionalidad y minimización del sacrificio y en la imposición progresiva, alegando que el principio del beneficio implica un impuesto regresivo, significando que el principio de la igualdad de impuestos equivale a la igualdad de sacrificio.

El Marginalismo: La corriente marginalista de las Finanzas Públicas considera al impuesto como un fenómeno económico de cambio, al formular que las necesidades públicas son necesidades de los individuos que cada uno ordena conjuntamente con las demás necesidades individuales conforme el grado de apremio respectivo y satisface con su renta disponible, de tal manera que se igualen las utilidades marginales ponderadas, logradas por la satisfacción de todas las necesidades.

Benvenuto Griziotti: Máximo representante de la Escuela Italiana, con un enfoque sociológico político de las finanzas públicas que define el fenómeno financiero como la actividad del Estado tendente a repartir la carga presupuestaria entre categorías, clases y generaciones de contribuyentes.

Para este autor la decisión del Estado que determina sus gastos es previa a la elección de los recursos e independiente de estos. Agrega que los fines del Estado son limitados, lo que limita también el monto total de los gastos públicos frente a una abundante porción de recursos a los que pudiera recurrir.

Griziotti sostiene que por el poder que ejerce el Estado sobre los individuos, imponiendo obligación impositiva y el uso de esos recursos, las finanzas públicas constituyen un fenómeno esencialmente político y no económico lo cual es obtemperado por la aceptación de los ciudadanos, siendo el fundamento o causa jurídica del impuesto la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, partiendo del índice de los beneficios producidos por los servicios generales y particulares que presta el Estado.

Sostiene además que la complejidad del fenómeno financiero que parte de principios políticos, se realiza a través de diferentes técnicas operativas, establece relaciones económicas y se encuentra en el orden jurídico, por lo que, las finanzas públicas se componen de elementos políticos, económicos, jurídicos y técnicos, agregándole a estos, el elemento ético y su conocimiento científico puede lograrse con un estudio integrado de estos elementos.

La posición de Griziotti ha sido objeto de severas críticas de parte de autores de diversas corrientes de pensamiento, tanto de economistas como de juristas, que consideran difícil de reunir los aspectos jurídicos y el económico. No obstante se plantea el hecho de que el cometido de los economistas se basa en el conocimiento de las normas constitucionales en las que se traducen los cánones, y en la doctrina y la jurisprudencia que implica un estudio jurídico de la materia, sin que se pueda prescindir al hacer un análisis jurídico de los impuestos, del conocimiento científico de los caracteres y efectos de hechos y bases imponibles elegidas por el legislador.

Es innegable reconocer que el Estado, como lo reconoce la doctrina, Sujeto Activo de la actividad financiera, es una organización jurídica con fines políticamente determinados y la acción del Estado es motivada por las fuerzas políticas y se realiza con sometimiento a normas jurídicas que determinan la actividad financiera y expresan las decisiones políticas y económicas tomadas por el Estado.

### **Principios Fundamentales de las Finanzas Clásicas.**

Siguiendo las huellas de la doctrina liberal de Adam Smith, las Finanzas Públicas establecían los siguientes principios:

a) Limitación de las tareas y cometidos del Estado, reduciendo éstos a tres órdenes:

i- Defensa Exterior

ii- Seguridad Interior

iii- Promoción del bien común con sus servicios de instrucción, de Justicia y Obras Públicas.

b) Neutralidad de la Imposición. Que los tributos alteren lo menos posible los precios del mercado y la distribución de los ingresos.

c) Equilibrio del Presupuesto Anual del Estado. Considerando patológico los déficit y superávit.

d) Distinción entre finanzas ordinarias y extraordinarias. Admitiendo para la primera como cobertura de los gastos, los recursos patrimoniales y los



impuestos y para la segunda, el endeudamiento y otras medidas monetarias y fiscales.

e) Al lado de estos principios se admite la función extrafiscal de los impuestos a través de la protección con ciertos derechos aduaneros a las importaciones y concomitantemente propiciando el efecto redistributivo de la carga fiscal.

John Maynard Keynes: A partir de la Primera Guerra Mundial, lo cual afectó grandemente la economía de los pueblos, hubo una tendencia hacia la planificación económica para asegurar el suministro de productos de toda índole, sumado al suministro de armas y municiones para el esfuerzo bélico.

Surgió una estructura económica de mercado sujeta al libre juego de las fuerzas económicas. Concertando en el Estado una nueva forma que se definió como *Economía Dirigida o Intervencionismo Estatal*, cuyo mecanismo fue la producción de bienes y servicios públicos complementados con el principio social de la redistribución de ingresos.

Esta crisis de los años 30 es quizás el acontecimiento de la vida económica universal que más ha influido en el pensamiento económico y financiero, produciéndose en el año 29 una *depresión económica* y un colapso en la bolsa de valores de New York, que produjo un descrédito de muchas doctrinas científicas, surgiendo medidas prácticas de política económica y una prolifera producción de obras y escritos, sobre el fenómeno de esas fluctuaciones económicas, sus causas y sus remedios, de donde surgieron varios autores ponderando estas situaciones y elaborando doctrinas de la Ciencia Económica y Finanzas Públicas.

Es en este contexto que surge la obra de John Maynard Keynes, evidenciando una extraordinaria adherencia a los problemas reales y a los acontecimientos de la vida económica. A finales de la Primera Guerra Mundial, escribe su libro sobre "Las Consecuencias Económicas de la Paz" y su resonante ensayo sobre "El fin del Laissez-Faire", en adición a otros textos de análisis económicos.

En su obra refuta la doctrina *económica clásica* presentada principalmente por John Stuart Mill, según la cual la oferta crea su propia demanda, con la consecuencia de que no puede haber desocupación involuntaria más que transitoria. Critica además que la demanda y la oferta de bienes se efectúan fundamentalmente en términos reales siendo el dinero un injerto posterior.

Keynes construye una nueva *teoría económica* sosteniendo a diferencia de la *economía clásica*, la posibilidad de un equilibrio con desempleo.

Atribuye al Estado el papel de reavivante de la economía mediante las inversiones que suplan la insuficiencia de la inversión privada, esclareciendo el gasto y los recursos del Estado y sobre todo revela la importancia de las inversiones del Estado para la plena ocupación y el aumento del ingreso total del país cuantitativa y cualitativamente, con lo cual se enfatiza su nuevo enfoque de las *finanzas públicas*, no como simple producción y suministro de servicio público, sino como correctora del nivel del empleo y crecimiento del ingreso nacional.

## II.- LA IMPORTANCIA DEL ESTADO EN EL FENOMENO FINANCIERO TRIBUTARIO

En la actividad económica se produce una simbiosis o asociación en la que se conjuga la actividad financiera del Estado con sus elementos de ingresos y gastos y la economía del mercado. Algunos consideran al Estado como una carga que agobia esa economía del mercado y a sus protagonistas.

No obstante, en esta relación se verifica la actividad financiera como productora de bienes y servicios y como instrumento de política económica para la redistribución de ingresos, la estabilidad y el desarrollo, lo que contribuye al funcionamiento de la economía de mercado, disponiendo de medios e infraestructuras que permitan el desarrollo.

El Estado es el sujeto protagónico de esta actividad financiera, cuyas funciones son de carácter variado, históricos, geográficos, étnicos, culturales, filosóficos,

religiosos, sociales, económicos, etc., lo cual proviene de un determinado contexto político y obedece a determinados fines, como son:

- a) Existencia y mantenimiento de la organización; y
- b) Originados por los propósitos u objetivos perseguidos.

Muchos niegan y restan importancia a ese papel protagónico del Estado, sobre todo, la doctrina financiera clásica, que considera el aspecto individual de las finanzas, concebida como la actividad económica de los individuos destinada a la satisfacción de necesidades especiales, considerando algunos al Estado, como una simple pantalla detrás de la cual se esconde la luminaria gobernante con sus intereses, ideologías y apetitos.

La doctrina Keynesiana considera el Estado como sujeto de la actividad financiera, pero desconoce o la considera secundaria, la función de producción de servicios públicos y enfatizan el papel regulador de esa actividad financiera. Sin embargo, son muchos los que valoran positivamente el papel del Estado como sujeto productor de bienes y servicios públicos y como regulador de la actividad de la economía de mercado. Otros minimizan la utilidad de las actividades del Estado o la reducen a un alcance mínimo, reconociendo la utilidad de su función económica como un beneficio para los gobernantes, los que detentan el poder estatal y lo usan para su propia satisfacción.

En todo caso, el Estado es una organización humana con fines a lograr y cometidos a cumplir, sin que le sean asignadas funciones relacionadas con la satisfacción de determinadas necesidades y cuya existencia es coetánea y consustancial con su existencia misma y su desenvolvimiento histórico.

Ciertamente hay necesidades públicas que son acompañadas por necesidades privadas que quedan satisfechas por el mismo bien o servicio públicos y hay otras que no coinciden con las necesidades individuales, no obstante el Estado debe ocuparse de que sean satisfechas, como es el caso de la administración de la justicia, la seguridad social, la instrucción, otras relacionadas con ciertas actividades empresariales, tales como la banca, el seguro, el transporte, la

energía, las comunicaciones, etc., en donde se nota la participación estatal para que sean satisfechas.

La existencia de fines y el reconocimiento de que hay que cumplirlas origina en los dirigentes del Estado la sensación de insatisfacción definida como necesidad pública, de ahí que las necesidades públicas son sentidas también por los dirigentes estatales o por los órganos de la administración pública y como consecuencia inmediata la asumen como propias y cabe deducir que la actividad financiera del Estado responde a sus fines políticos y las fuerzas políticas y socioeconómicas que ejercen el poder.

### III.- PROCEDENCIA DE LA FACULTAD ESTATAL PARA CUMPLIR SUS FUNCIONES: GASTOS E INGRESOS PUBLICOS

El Estado, según lo asevera el economista tributario Dino Jarach, es una organización humana a la cual sus dirigentes asignan determinados fines y determinados cometidos, independientemente de la forma o sistema de gobierno.

La existencia del Estado como organización, implica la necesidad de proveer el establecimiento de los organismos que la componen, conforme a los fines que se le asignen y para existir, es necesario la observancia de la separación de los poderes. Debe existir un Poder Ejecutivo, un Poder Legislativo y un Poder

Judicial, con sus dependencias y organismos centralizados y descentralizados los cuales deben atender las necesidades de los individuos, como necesidades humanas y sus propias necesidades conforme a los fines de su organización.

Ello implica que, en sentido general, todo Estado tiene necesidades como consecuencia de su existencia, como organización humana y de los fines que persigue, de acuerdo con las fuerzas políticas que prevalezcan en las circunstancias de tiempo y espacio, llamadas necesidades públicas y asumidas por el Estado.

Consecuencia de lo anterior se deriva que para satisfacer esas necesidades, el Estado debe producir o hacer producir bienes materiales o inmateriales. Los bienes materiales son llamados *bienes públicos*, los bienes inmateriales son denominados comúnmente *servicios públicos*.

Ambos bienes pueden ser adquiridos en el mercado y prestados por el Estado, o bien, producidos por éste. Igualmente, el Estado otorga a particulares la concesión de un servicio, sin que dicho servicio pierda su condición de servicio público, porque el Estado sigue considerándolo como propio, lo que se prueba por el hecho mismo de su condición, en tanto le corresponde al propio estado, por constituirse en satisfactor de las necesidades públicas y privadas. Citamos los servicios de energía, transporte, de medios, etc., los cuales son prestados por empresas privadas con autorización del Estado, modalidad utilizada frecuentemente en la actualidad.

Para satisfacer esas necesidades, el Estado tiende a producir bienes y servicios públicos a través del *gasto público*, definido como la erogación realizada por el Estado en la adquisición de bienes intermedios y factores de la producción, combinándolos adecuadamente para producir bienes y servicios públicos o para adquirir directamente bienes en el mercado para asumir funciones de bienes públicos o para la producción de un servicio público.

Prescindiendo del rol del gasto público, para la adquisición de bienes o producir servicios, éste interviene como un integrante de la demanda global y por tanto

actúa como un determinante del precio, del nivel de empleo y del nivel de producción, así como también en la balanza de pago.

Finalmente, el gasto tiene efectos redistributivos, utilizado expresamente por el Estado, alterando la composición del *ingreso nacional* y el bienestar de la colectividad, jugando, el Estado, un papel preponderante en la economía de los pueblos.

Forzosamente y para el cumplimiento de sus fines, el Estado debe proveerse de los recursos necesarios para efectuar los gastos que satisfagan esos fines, o sea, para la utilización del poder de compra que posee, disponiendo la forma, modo y tiempo para su obtención y uso.

Este Poder de Compra que legal y constitucionalmente posee el Estado, se ejerce a través de un proceso constituido por los recursos, cuyos efectos están relacionados con la intención del Estado o las funciones que se propone a realizar. En este tenor, un ingreso obtenido a través de impuestos puede tender a la prohibición de determinados consumos, o elevar el precio de un producto, a efectos de desalentar su demanda o disminuirla, promoviendo la actividad producida de bienes relacionados o del propio bien, utilizando este impuesto como un instrumento de política económica, sustitutiva de una política fiscal, relacionada exclusivamente a la obtención del ingreso.

Dentro de un contexto de política económica tendente a obtener ingresos para cumplir los fines de efectuar sus gastos, el Estado puede recurrir a diversas fuentes, como serían:

- a) Precios de ventas de bienes y servicios en el mercado, a través de empresas del Estado;
- b) Tributos en diferentes formas, específicamente impuestos;
- c) Deuda pública en sus diferentes formas (interna o externa);
- d) Donaciones o emisiones de Bonos en otras expresiones monetarias; y
- e) Otros recursos: Penas pecuniarias (Multas), ventas de artículos decomisados o confiscados (Subasta Pública), etc.

El conjunto de actividades relacionadas con el gasto y el ingreso público, son manejadas por el Estado a través de instrumentos que tienen prescindencia legal y constitucional y cuyos elementos constitutivos de formación y aplicación práctica, deben estar relacionadas con la naturaleza, el carácter y las funciones específicas del Estado, debiendo, en cada caso, establecerse mediante normas jurídicas de carácter nacional obligatorias, tanto para los gobernantes como para los gobernados y de acuerdo a la contribución propia de cada país, sin lo cual, se estaría negando la legalidad que debe ser el origen de estas actividades. Este instrumento es denominado Presupuesto Público.

#### IV.- CLASIFICACION DE LOS INGRESOS O RECURSOS DEL SECTOR PUBLICO

El Profesor Dino Jarach señala que constituyen recursos del Estado los procedimientos mediante los cuales el mismo logra el poder de compra necesario para efectuar las erogaciones propias de la actividad financiera. Con esta aportación, este autor pone énfasis al carácter financiero de los recursos, como propósito único de financiar los gastos públicos y no toma en cuenta la

composición de los recursos y sus efectos sobre la distribución de la carga tributaria.

Alejándonos del pensamiento de Jarach extraemos del Derecho Tributario Clásico una síntesis de las diferentes clasificaciones:

- a) La primera de ellas, ya poco utilizada es la que divide los recursos en aquellos de carácter ordinario y los de carácter extraordinario, la que se fundamenta en una relación con el tipo de gasto que está financiando.
- b) Una segunda clasificación, que tampoco es actual, es la que distingue los recursos en originarios y derivados. La primera se refiere a los recursos obtenidos por el Estado provenientes por la explotación de su propio patrimonio o el ejercicio de actividades comerciales, industriales, etc. Y se consideran derivados, los recursos obtenidos por el Estado por medio de su poder de imperio, del patrimonio ajeno. En esta categoría podrían incluirse lo producido por los empréstitos o deuda pública.
- c) El tercer criterio de clasificación de los recursos públicos es considerar los *ingresos corrientes* y los *ingresos de capital*, que se conoce como clasificación económica. Permite identificar cada renglón de ingreso según su naturaleza económica. Conforme a la terminología seguida por el Fondo Monetario Internacional (FMI), en su “Manual Sobre Estadísticas de las Finanzas Públicas”, *ingreso* es toda entrada no recuperable, con contraposición o sin ella, excluyendo las donaciones. Los ingresos corrientes incluyen los ingresos no tributarios, que son entradas con contrapartidas (renta de la propiedad, comisiones, cargas). Los ingresos de capital sólo incluyen las entradas producto por la venta de activos de capital.

El modelo de Código Tributario para América Latina define el concepto de *tributo* como una forma de ingreso, señalando que los ingresos tributarios son los derivados de las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio del poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.



La diferencia que debe entenderse de esta definición radica en que el ingreso tributario se caracteriza por su “obligatoriedad por el imperio de la ley”, mientras que otros ingresos no tienen ese carácter.

El concepto de tributo abarca muchas figuras algunas controvertidas y otras aceptadas. ALALC establece una distinción generalizada de esta clasificación, al dividir los ingresos en Tributarios y Paratributarios, siendo estos últimos con iguales características jurídicas, pero con diferentes efectos económicos.

Así reconoce como tributarios a: los impuestos, las tasas y contribución de mejoras. Por otra parte, señala como ingresos paratributarios a: los recargos, retenciones cambiarias, los aportes de previsión social, los ingresos de monopolios fiscales y el producido por los empréstitos forzosos.

Es importante destacar una clasificación, en cierta forma más restringida, que siguen los autores anglosajones y que recoge el Manual del Fondo Monetario Internacional (FMI) que establece dos categorías:

- a) El ingreso que proviene del cobro de impuestos (*Tax Revenues*); y
- b) Otros ingresos que no provienen del cobro de impuestos que se denominan genéricamente ingresos no tributarios (*No-tax Revenues*).

La clasificación de ingresos públicos expresada por ALALC es como sigue:

#### I.- INGRESOS CORRIENTES:

##### A) INGRESOS TRIBUTARIOS

- 1.- Impuestos Sobre la Renta
- 2.- Contribuciones al Seguro Social
- 3.- Impuestos Sobre la Nómina o Fuerza de Trabajo a cargo de los empleadores
- 4.- Impuestos Sobre la Propiedad
- 5.- Impuestos Sobre Bienes y Servicios

6.- Impuestos Sobre el Comercio y las Transacciones Internacionales (Importación y Exportación)

7.- Otros impuestos: Capitación, Timbre, otros.

#### B) INGRESOS NO TRIBUTARIOS

1.- Superávit de operaciones de empresas

2.- Ingreso de la propiedad

3.- Tasas y derechos administrativos y ventas no industriales

4.- Multas y remates

5.- Contribuciones a los Fondos de Pensiones

#### II.- INGRESOS DE CAPITAL

1.- Ventas de activos de capital fijo, existencias, tierras y activos intangibles

#### III.- DONACIONES

1.- Externas: Corrientes – De Capital

2.- De autoridades supranacionales

3.- Otros niveles del gobierno central

#### IV.- EMPRESTITOS

1.- Externos: De organismos internacionales. Gobiernos

2.- Internos

## V.- MARCO CONCEPTUAL DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS

### **Definiciones**

Derecho Tributario. Antes de abordar un análisis de los ingresos tributarios y sus formas diversas es oportuno referirnos a la definición del Derecho Tributario y sus características. Para ello citamos al Profesor Jaime Ross que en su obra “Curso de Derecho Tributario. Derecho Tributario Sustantivo”, lo define como la rama del derecho público que trata de las normas obligatorias y coactivas que regulan los derechos y obligaciones de las personas con respecto a la materia tributaria.

El Maestro Dino Jarach en sus clases de Derecho Tributario nos da una definición breve, al declarar que el Derecho Tributario es el conjunto de normas que se refieren al tributo. Agrega al respecto que esta definición debe ser analizada, luego de definir qué es el derecho y qué son los tributos:

Derecho: Conjunto de normas positivas y de su aplicación concreta en la doctrina y jurisprudencia, contenidas en leyes, normas complementarias, reglamentaciones y resoluciones generales de los organismos recaudadores.

Tributario: Lo relacionado con la materia de los tributos, que tiene un carácter coercitivo que lo diferencia de otros recursos del Estado.

Por tanto, Derecho Tributario, como término usado en América Latina, es el derecho de los tributos, que abarca los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

El Dr. Manuel Pena Villamil en su obra “Derecho Tributario” lo define como “el conjunto de normas que se refieren a los tributos, entendiendo como tributo a toda prestación de carácter pecuniario o en especie exigida por el Estado en virtud del poder de imposición.

Tributos. El Código Tributario de la República Dominicana (Ley 11-92 del año 1992) establece que los tributos son las “prestaciones en dinero o en especie

que el Estado, en ejercicio de sus facultades constitucionales, exige para el cumplimiento de sus fines”.

Ingresos. Ernesto Flores Zavala, en su obra Elementos de Finanzas Públicas Mexicana, clasifica los ingresos públicos en ordinarios y extraordinarios.

Los Ingresos Públicos Ordinarios son los que se perciben regularmente, repitiendo en cada ejercicio fiscal y en un presupuesto bien establecido, deben cubrir enteramente los gastos ordinarios, como son los impuestos, los derechos, las rentas originarias, patrimoniales o de derecho privado.

Los Ingresos Públicos Extraordinarios son los que se perciben solo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en caso de catástrofe, calamidad pública, etc. Estos podrían ser impuestos extraordinarios, derechos extraordinarios, contribuciones, empréstitos, emisión de moneda, expropiaciones, etc.

Impuestos. Según Viti de Marco, el impuesto es una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generados.

Ernesto Flores Zavala extrae una definición interesante de la opinión de varios autores y de la propia Ley Fiscal Mexicana, al resumir que el impuesto es en esencia una aportación que deben dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la conveniencia en una sociedad políticamente organizada para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado.

David Ricardo define los impuestos como una porción del producto de la tierra y de la mano de obra de un país, puestos a disposición del gobierno, su pago proviene siempre, en última instancia, ya sea del capital o del ingreso del país.

Luis Illanes estudia los principios, instituciones y normas de carácter general aplicables a los tributos y en especial los impuestos vigentes en un país determinado.

## VI.- RELACIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO CON OTRAS DISCIPLINAS

El derecho en general está compuesto por diferentes normas jurídicas de carácter obligatorio que regulan las facultades y obligaciones de las personas y que se divide en dos grandes grupos: Derecho Público y Derecho Privado.

El Derecho Público regula las relaciones jurídicas del Estado con los particulares y con los otros estados, y dentro del mismo se ubica el Derecho Tributario. Vinculado con el Derecho Tributario se encuentran otras ramas del derecho, de donde surge éste adquiriendo su autonomía. Dentro de estas se encuentra: Derecho Administrativo que regula la actividad del Estado para la propia institución y para el funcionamiento de los servicios públicos; Derecho Financiero que regula totalmente la actividad financiera del Estado; Derecho Fiscal que regula la actividad jurídica del fisco, ocupándose de los ingresos, tanto públicos como privados.

Con el Derecho Civil o Derecho Común, subordinando la interpretación de la ley tributaria a los elementos de la ley civil cuando aquella es de difícil interpretación, por efectos de analogía.

### **Subordinación del Poder Tributario al Derecho Constitucional**

A los fines del cumplimiento estatal, ya sea para la satisfacción de las necesidades públicas e individuales, o para la racionalización de la economía del mercado, o en fin otras razones estatales, es necesario que los gastos en que se incurre en cada caso deben ser sustentados en un sistema que

inicialmente adopte algunos postulados y luego elija los recursos adecuados. Esto evidentemente implica una continuidad en el gobierno que rige la Nación y que este sea, no solo de un partido político o de una corriente de doctrina política, económica o social, sino también, la actitud de un equipo de técnicos legislativos en materia propia de la Constitución, en materia económica y financiera y que, con dominio del ordenamiento jurídico y constitucional sean capaces de abordar el sistema o los impuestos que han de aplicarse en cada oportunidad.

No se debe olvidar que cualquier sistema impositivo debe ser el producto de un ordenamiento tributario, cuya base de sustentación debe provenir de la Constitución, en donde se encuentra expresado el mandato conferido al Estado denominado “*No hay impuesto sin ley*”.

En ese orden, el Estado moderno al establecer tributos, debe buscar novedosos recursos destinados a cubrir los gastos para las diferentes funciones asumidas, sin agotar las fuentes ya explotadas y sin alterar las realidades propias de la Nación. Lo conveniente sería el establecimiento de un orden tributario permanente, que sea capaz en todo momento, de garantizar la cobertura de los gastos presupuestarios y la estabilidad económica y evitar la inflación generada por el poder de compra de los particulares. Junto a esto, un sistema tributario debe poseer la flexibilidad necesaria para adaptarse a las cambiantes situaciones coyunturales.

Al elegir un sistema tributario, los gobernantes deben ser cautelosos y ecuanímenes y, conjuntamente con los gobernados, a quienes les toca la mayor parte del pastel, deben abocarse a un estudio profundo de las causas, incidencias y efectos de los tributos a establecer, a los fines de que estos, los tributos, no afecten grandemente los bolsillos de los gobernados y, cuidando sobre todo, la voracidad fiscal, inductora de los excesos y desmanes.

Cabe destacar que el Derecho Tributario nace por la fuerza, por el poder de imperio del Estado, pero esta fuerza le es conferida por la ley a través de un ordenamiento jurídico. Obviamente, los impuestos nacen del poder tributario,

pero dentro de los límites institucionales y constitucionales que dispone la Carta Magna de cada país y las leyes que en consecuencia dictan los parlamentarios, ya que los legisladores, como función esencial imponen las leyes y en cuanto a la ley tributaria es la propia constitución la que reserva esta función a los legisladores, como una tendencia casi de todos los países del *principio de legalidad tributaria*.

Consecuentemente, en esta relación jurídica tributaria-constitucional, el organismo recaudador no ejercita el poder tributario sino que aplica la ley. No es el órgano administrativo quien ejerce el poder tributario puesto que este “poder tributario” se agota en el momento legislativo, cuando es adoptada la ley tributaria, la cual es aplicada por el órgano administrativo tributario. En algunos casos excepcionales la propia ley puede delegar este poder.

Puede afirmarse por tanto, la existencia de una subordinación del Derecho Tributario al Derecho Constitucional y es desde allí de donde nace el ejercicio del poder tributario. Por consiguiente, los Poderes Tributarios deben aliarse en la formulación, el dictamen y la ejecución de la ley tributaria, a los fines de acoplarse en la expedición de un sistema o un orden que normalice el interés público y armonice la economía del mercado.

Esta alianza se deriva de la existencia de una Constitución que ha dejado de ser esencialmente política para convertirse en una Constitución Social y Económica, porque no existe duda de que en el nuevo orden económico y sobre todo tributario, ésta juega un papel preponderante, caracterizándose en una intervención de los legisladores en los procesos de discusión, aprobación y discusión de la ley, de tal forma que en todos los procesos de formulación de una ley es preponderante el papel que juegan los legisladores, con sometimiento a lo indicado en la propia Constitución.

En la República Dominicana, como en la mayoría de los países del mundo que se encuentran regidos por una Carta Magna, nuestra Constitución contiene varios artículos referidos a aspectos tributarios, reflejando el principio de la legalidad tributaria, lo cual afirma la preeminencia del Derecho Constitucional.

A continuación citamos los Artículos de los Constitución de la República Dominicana, vigente, en los que se disponen aspectos tributarios:

**Artículo 8.** *Se reconoce como finalidad principal del Estado la protección efectiva de los derechos de la persona humana y el mantenimiento de los medios que le permitan perfeccionarse progresivamente dentro de un orden de libertad individual y de justicia social, compatible con el orden público, el bienestar general y los derechos de todos. Para garantizar la realización de esos fines se fijan las siguientes normas:*

*5. 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: no puede ordenar más que lo que es justo y útil para la comunidad ni puede prohibir más que lo que le perjudica. Toda persona podrá, sin sujeción a censura previa, emitir libremente su pensamiento mediante palabras escritas o por cualquier otro medio de expresión, gráfico u oral. Cuando el pensamiento expresado sea atentatorio a la dignidad y a la moral de las personas, al orden público o a las buenas costumbres de la sociedad, se impondrán las sanciones dictadas por las leyes.*

**Artículo 9.** *Se declaran como deberes fundamentales los siguientes:*

*e) Contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas.*

*h) Toda persona está en el deber de cooperar con el Estado en cuanto a asistencia y seguridad social de acuerdo con sus posibilidades.*

**Artículo 37.** *Son atribuciones del Congreso:*

*1. Establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión.*

*2. Aprobar o desaprobar, con vista del informe de la Cámara de Cuentas, el estado de recaudación e inversión de las rentas que debe presentarle el Poder Ejecutivo.*

*4. Proveer a la conservación y fructificación de los bienes nacionales, y a la enajenación de los bienes del dominio privado de la Nación, excepto lo que dispone el Inciso 10 del Artículo 55 y el Artículo 110.*

*12. Votar el Presupuesto de Ingresos y Ley de Gastos Públicos y aprobar o no los gastos extraordinarios para los cuales solicite un crédito el Poder Ejecutivo.*

*13. Autorizar o no empréstitos sobre el crédito de la República por medio del Poder Ejecutivo.*

*14. Aprobar o desaprobar los tratados y convenciones internacionales que celebre el Poder Ejecutivo.*

*15. Legislar cuanto concierne a la deuda nacional.*

**Artículo 55.** *El Presidente de la República es el jefe de la administración pública y el jefe supremo de todas las fuerzas armadas de la República y de los cuerpos policiales. Corresponde al Presidente de la República:*



3. *Velar por la buena recaudación y fiel inversión de las rentas nacionales.*

10. *Celebrar contratos, sometiéndolos a la aprobación del Congreso Nacional cuando contengan disposiciones relativas a la afectación de las rentas nacionales, a la enajenación de inmuebles cuyo valor sea mayor de veinte mil pesos oro o al levantamiento de empréstitos o cuando estipulen exenciones de impuestos en general de acuerdo con el Artículo 110; sin tal aprobación en los demás casos.*

13. *Reglamentar cuanto convenga al servicio de las Aduanas.*

23. *Someter al Congreso, durante la segunda legislatura ordinaria, el proyecto de Presupuesto de Ingresos y Ley de Gastos Públicos correspondiente al año siguiente*

**Artículo 110.** *No se reconocerá ninguna exención, ni se otorgará ninguna exoneración, reducción o limitación de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales, en beneficio de particulares, sino por virtud de la ley. Sin embargo, los particulares pueden adquirir, mediante concesiones que autorice la ley, o mediante contratos que apruebe el Congreso Nacional, el derecho irrevocable de beneficiarse, por todo el tiempo que estipule la concesión o el contrato, y cumpliendo con las obligaciones que la una y el otro les impongan, de exenciones, exoneraciones, reducciones o limitaciones de impuestos, contribuciones o derechos fiscales o municipales incidentes en determinadas obras o empresas de utilidad pública o en determinadas obras o empresas hacia las que convenga atraer, para el fomento de la economía nacional, o para cualquier otro objeto de interés social, la inversión de nuevos capitales.*

**Artículo 114.** *Anualmente, en el mes de abril, se publicará la cuenta general de los ingresos y egresos de la República hechos en el año anterior.*

**Artículo 115.** *La Ley de Gastos Públicos se dividirá en capítulos que correspondan a los diferentes ramos de la administración y no podrán trasladarse sumas de un capítulo a otro ni de una partida presupuestaria a otra, sino en virtud de una ley. Esta ley, cuando no sea iniciada por el Poder Ejecutivo, deberá tener el voto de las dos terceras partes de la totalidad de los miembros de cada Cámara.*

**PÁRRAFO I.** *No tendrá efecto ni validez ninguna ley que ordene o autorice un pago o engendre una obligación pecuniaria a cargo del Estado, sino cuando esa misma ley cree fondos especiales para su ejecución o disponga que el pago se haga de las entradas calculadas del año, y de éstas quede en el momento de la publicación de la ley una proporción disponible suficiente para hacerlo.*

## VII.- PRINCIPIOS Y LIMITES CONSTITUCIONALES AL EJERCICIO DEL PODER TRIBUTARIO

Un aspecto fundamental en el Derecho Tributario Constitucional lo constituye el poder constitucional de establecer principios y derechos y garantías individuales con respecto al poder fiscal, considerando que las normas constitucionales son normas obligatorias, de aplicación ineludible y cuya violación acarrea la invalidez constitucional de la norma, en lo cual debe intervenir el Poder Judicial.

Estos principios, considerados también “Principios de la Obligación Tributaria” son orientadores de las decisiones estatales al momento de la formulación de los impuestos y su configuración.

A veces son simples reglas empíricas formuladas por la doctrina y a veces son recogidas por las cartas constitucionales de cada país y, por tanto, adquieren un carácter jurídico y dan lugar a pronunciamientos jurisprudenciales que, en algunos casos, difieren de la elaboración científica de los principios que le dieron origen.

Principio de la Legalidad. Es un principio que emana de las luchas políticas contra el Estado absoluto, afirmando la necesidad de la aprobación parlamentaria de los tributos para su validez.

Este principio se fundamenta en la máxima “*no taxation without representation*”, y constituye el pensamiento económico liberal que considera el impuesto como una restricción del derecho de propiedad y el pensamiento jurídico-político contractualista, que exige el consentimiento del pueblo, a través de sus representantes, para la validez de los impuestos.

Consagra también, desde otro punto de vista, y en las constituciones de algunos países, el *principio de certeza*, ya enunciado anteriormente por Adam Smith, de donde interpretamos lo siguiente:

- a) La necesidad de la ley, emanada del parlamento, para la existencia del impuesto;
- b) La limitación al Poder Ejecutivo de la facultad parlamentaria de crear impuestos y excepciones. En muchos países se acepta la delegación, pero limitada a ciertas recaudaciones y condiciones;
- c) La necesidad que la ley defina todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria;
- d) La interpretación literal y restrictiva de las leyes impositivas, fundamentándose dicha interpretación a la letra y espíritu de las mismas, negándose la posibilidad de creación de impuestos y excepciones por vía del procedimiento analógico;
- e) Considerar inconstitucional la norma tributaria emanada de la administración; y
- f) La obligación impositiva de los contribuyentes de derecho es inderogable por acuerdo entre las partes.

Principio de Igualdad. Este principio ha tenido un notable desarrollo científico por las vías paralelas de la elaboración jurídica y de la economía. En la obra de Adam Smith, este principio se identifica con el canon de las facultades. Con J. Stuart Mill se integra en la doctrina del sacrificio. Recientemente la igualdad se estructura en el principio de la capacidad contributiva, concebida dentro del marco de una política económica de bienestar y no admite las comparaciones intersubjetivas.

Adam Smith consideraba desiguales los impuestos que gravaran sólo una de las fuentes de rentas. Lo que implicaba reconocer que los impuestos parciales son desiguales, así como lo son aquellos que dan trato desigual a los iguales y tratos iguales a los desiguales, dentro de una misma categoría de renta.

Este principio se descompone en dos dimensiones: *Igualdad horizontal*, dos individuos que comparten características similares deben soportar una carga fiscal similar; y la *igualdad vertical*, dos individuos con características fiscales distintas deben soportar una carga fiscal distinta.

Principio de Economía. Con este principio se busca lograr que los impuestos impongan a los contribuyentes la menor carga posible por encima del monto que efectivamente ingrese al fisco.

Principio de Neutralidad. Desde el punto de vista histórico es la bandera de las finanzas liberales. Significa que los impuestos deben dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, la demanda y los precios, no solo en las transacciones de los bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios.

Se ha observado que todos los impuestos producen efectos en la economía del mercado, y esto ha servido de base para la utilización del impuesto no solo para cubrir los gastos públicos, sino también para el logro de otros propósitos como la redistribución del ingreso, la estabilización o el desarrollo.

Principio de la Comodidad en el Pago del Impuesto. Este principio pregona la necesidad de que todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo y en el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo. Es uno de los cuatros principios enunciados por Adam Smith.

Implica atenuar los efectos del impacto o persecución del impuesto, lo cual produce una sustracción de dinero al contribuyente que se hallará compelido a proveerse de la liquidez necesaria para el cumplimiento de su obligación legal. Esto tiene un costo para el contribuyente que deberá ser reducido al mínimo, so pena de provocar una carga excedente, en desmedro de la eficiencia de la asignación de los recursos y del principio de economicidad.

Principio de Evitar la Aplicación de Impuestos sobre Actividades que se Inician. Este principio enunciado por el economista italiano de finales del siglo XVIII y comienzos del XIX Pietro Verri, traduce el proverbio de que no se puede matar la gallina de los huevos de oro. Se fundamenta en que el fisco busque como fuentes de recursos las empresas ya consolidadas, evitando que una imposición de gravámenes demasiado temprano debilite las empresas en sus comienzos.

Principio de Productividad. Este principio persigue que el legislador, al momento de elegir el tipo de impuesto que va a establecer, lo haga para dar preferencia a aquél que estimule las actividades privadas de la economía, no que las desaliente; y al mismo tiempo que satisfagan los demás principios, como el de igualdad y eficiencia, o sea la óptima asignación de los recursos.

Principio de Discriminación entre Rentas Ganadas y no Ganadas. Fundado en premisas de equidad, que dice que debe ser más atenuada la imposición que recaee sobre ingresos que derivan total o preponderantemente del trabajo personal, en comparación con aquellos que se originan del capital.

**Principios Impositivos de Reparto de la Carga Tributaria y el Consenso entre los Principios de Equidad**

A continuación presentamos una breve descripción de los principales principios impositivos relativos al reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes con el fin de cumplir el principio de igualdad o equidad.

Principio del Beneficio. La aplicación de este principio implica que el sector público no debe realizar una redistribución directa de la renta y los contribuyentes tienen que financiar la actividad del sector público en función de los beneficios personales que esa actividad les reporta individualmente. El principal problema que plantea su aplicación es que, en muchos casos, resulta complicado medir cuál es el grado de satisfacción individual que los servicios públicos ofrecen.

Principio de la Capacidad de Pago. Según este principio, la carga de los servicios públicos se distribuye en función de la capacidad económica de cada individuo (renta personal).

Principio de Utilidad. Este criterio trata de solventar el problema que se ha planteado al reemplazar el nivel de renta por el nivel de utilidad. Si bien este principio de utilidad puede solventar algún problema teórico, crea otros adicionales, por lo difícil o imposible que es cuantificar la utilidad y obtener medidas que permitan realizar comparaciones entre individuos.

Principio del Consumo. Propone que sobre el total de la renta ganada, se excluya la parte que va a ser ahorrada, para gravar solamente la fracción de la renta que se consume. El argumento utilizado es que con ello se impone lo que el individuo saca de provecho de la sociedad (lo que consume) en vez de gravar lo que aporta (la renta).

De todos modos, este principio puede ser criticado por varios motivos. En primer lugar, se puede considerar que la seguridad del ahorro es similar al consumo actual. Además, con este sistema tendería a pagar más, en proporción, el que consume un porcentaje superior de su renta, si bien sabemos que la propensión marginal a consumir está fuertemente relacionada con el nivel de renta.

Si se aplica el principio del consumo, los estratos de población con rentas bajas, que no se pueden permitir el lujo de ahorrar, deberían pagar un porcentaje de su renta mayor que los ricos o individuos que no quieren gastar nada.

Principio de Igualdad de Oportunidades. Un criterio menos severo que el anterior es el del respeto a la igualdad de oportunidades según el cual la autoridad fiscal debe tratar igual a todos los que se comportan de igual manera. Así, mediante este criterio se pretende justificar en términos de equidad los impuestos indirectos, tanto generales como específicos.

### **Consenso entre Criterios de Equidad**

Toda la problemática suscitada se manifiesta en el intento de que los impuestos existentes puedan ser aplicados de modo que respeten en su conjunto alguno de los criterios de equidad descritos anteriormente.

Si nos referimos a la equidad horizontal, lo que sucede es que, probablemente, no encontremos ningún criterio que haga que todos los impuestos existentes sean equitativos horizontalmente.

Así, la equidad horizontal reconoce y garantiza la igualdad de los contribuyentes ante la Ley Tributaria. Aunque en la práctica es muy difícil encontrar dos individuos con las mismas características económicas. A este respecto, tradicionalmente y en numerosos estudios empíricos, se ha tomado la renta como indicador de la posición económica de los individuos, si bien no está exento de críticas ya que no se tiene en cuenta otros factores (como el ocio, la calidad de vida, las preferencias del individuo, etc.). Por otra parte, también surge igualmente el debate acerca de la equidad horizontal en la imposición indirecta con tipos diferenciados.

## VIII.- CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

Se reconoce como Tributos: los Impuestos, las Tasas y Contribución de Mejoras. En cada uno de ellos aparece el carácter coercitivo para exigir su cumplimiento. Expondremos algunas definiciones que nos merecen particular importancia:

**IMPUESTOS:** Tomada del Fondo Monetario Internacional, es toda transferencia obligatoria al gobierno, sin contraprestación.

Esta definición recoge los elementos básicos de obligatoriedad y falta de contraprestación, aspectos distintivos de los impuestos.

En el modelo de Código Tributario para América Latina se define el impuesto como un tributo cuya obligación tiene como hecho generado una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

### **Clasificación de los Impuestos.**

Todos los impuestos se caracterizan por cuanto se componen de una base imponible y de una estructura de tasas (alícuotas) aplicadas sobre la misma.

a) Conforme a estas tasas se extrae una primera clasificación de impuestos: Impuestos específicos e impuestos ad-valorem. El primero gira alrededor de la base imponible; y en el segundo la tasa depende del valor o precio que se le asigne al bien que es gravado;

b) Otra clasificación es la que los agrupa en dos categorías de impuestos, generales y especiales o selectivos:

1. Impuestos generales: Gravan todas las manifestaciones de riquezas de una determinada naturaleza. Ejemplo: Impuestos sobre venta de bienes y servicios.

2. Impuestos especiales o selectivos: Se aplican sobre determinados bienes o servicios, como serían, el tabaco, combustibles, bebidas alcohólicas, etc.;



c) Una tercera clasificación de los impuestos los agrupa en las categorías de reales y personales, desglosado según se siga un enfoque jurídico o económico, aunque no siempre en forma absoluta:

1. Desde el punto de vista jurídico los impuestos reales son los que las obligaciones están sustentadas en una garantía real, sobre los bienes comprendidos en el objeto del hecho imponible. Los impuestos personales son los que carecen de esa garantía.

2. Desde el punto de vista económico, los impuestos personales buscan determinar la capacidad contributiva de las personas físicas, no atienden la cuantía del gravamen. Los impuestos reales eligen como hecho imponible manifestaciones objetivas de la riqueza o renta, prescindiendo de las circunstancias personales del contribuyente.

d) Los impuestos pueden clasificarse como periódicos o por una sola vez, dependiendo de la intención del Estado de elegir el impuesto para cubrir necesidades extraordinarias de un momento determinado.

e) La clasificación de los impuestos, de acuerdo con la Clasificación Común de Ingresos Tributarios y Paratributarios (CLASIT): Es una división según la base imponible e indica 5 grandes grupos:

1. Impuestos Sobre Comercio Exterior: Importación-Exportación
2. Impuestos Internos Sobre Mercaderías y Servicios
3. Impuesto Sobre el Patrimonio
4. Impuestos Sobre Ingresos
5. Impuestos varios

f) Clasificación del Fondo Monetario Internacional. Es parecida a la anterior, con algunas variantes:

1. Impuestos Sobre La Renta y las Utilidades
2. Contribuciones al Seguro Social
3. Impuesto Sobre la Nómina o Sobre la Fuerza de Trabajo a cargo de los empleadores
4. Impuestos Sobre la Propiedad
5. Impuestos Sobre Bienes y Servicios

## 6. Impuestos Sobre el Comercio y las Transacciones Internacionales

### 7. Otros impuestos

g) Clasificación de los impuestos dependiendo de las modalidades que pueden tomar las alícuotas (Tasas), aplicables a la base imponible, cuando estas son Ad-valorem. Fundamentalmente se pueden utilizar tres tipos de alícuotas: Proporcionales, progresivas o regresivas, que darán como resultados estos tipos de impuestos:

1. Impuestos Proporcionales. Consiste en establecer el monto del impuesto como alícuota constante de la base imponible, ejemplo, impuestos generales a las ventas (10% Sobre el Valor de las Ventas)

2. Impuestos Progresivos. Establecido con una alícuota creciente del monto imponible, como son generalmente los impuestos globales o complementarios sobre la renta de las personas físicas

3. Impuestos Regresivos. Cuya alícuota es decreciente a medida que crece el valor de la base imponible

TASAS: El modelo de Código Tributario para América Latina la define como los ingresos derivados de los tributos, cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.

CLASIT agrega a esta definición que las Tasas no comprenden a los ingresos por concepto de precios públicos.

Dino Jarach entiende que al ser la Tasa un tributo, es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley, lo cual le da un carácter coercitivo y por consiguiente no tiene el carácter de precio.

El Estado financia mayoritariamente sus actividades por medio de la percepción de impuestos, mientras que las necesidades individuales de los particulares que piden un servicio público con carácter exclusivo son financiadas a través de una Tasa, las cuales varían no solo en función de la naturaleza e importancia del servicio público, sino también por la capacidad

contributiva exteriorizada en la prestación del servicio y la cual está relacionada con los beneficios que recibe el usuario.

**CONTRIBUICION DE MEJORA:** La CLASIT incluye en esta categoría a los ingresos derivados de las contribuciones instituidas para costear la obra pública que produce la valorización inmobiliaria y que tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento en el valor del inmueble beneficiado.

Este tributo está basado en el *principio del beneficio* en donde el sector público recupera los beneficios diferenciales que en forma de aumento de valor de las propiedades se derivan de la construcción de una obra pública.

Ejemplo, la construcción de una Avenida por parte del Estado, infiere una sobrevaloración a los inmuebles que la circundan, aumento que debe dar un beneficio al Estado y cuyo monto se obtiene mediante la comparación del valor del inmueble antes y después de ejecutada la obra pública. Naturalmente, este es un procedimiento que plantea una serie de dificultades prácticas que lo hacen de difícil aplicación.

## IX.- EFECTOS ECONOMICOS DE LOS IMPUESTOS

Uno de los principales efectos que tiene la imposición, responde al criterio de suficiencia, el cual pretende lograr los ingresos necesarios para cubrir los gastos que demanda la provisión de bienes públicos. Por suficiencia debe entenderse la capacidad potencial del sistema fiscal para cubrir los gastos, ya sean estos corrientes o de capital, que originan la normal prestación del servicio público.

Los impuestos deben cumplir con una de las premisas fundamentales, que es convertirse en un instrumento de captación de recursos para el Estado, con el cual va a componer la masa de ingresos requeridos para el financiamiento de los recursos públicos.

Sin embargo, este no es el único objetivo que debe cumplir un sistema tributario, ya que el impuesto también se convierte en una variable que afecta el comportamiento de los agentes que integran el sistema económico.

Por un lado se relaciona el efecto de los impuestos sobre la distribución de la carga tributaria entre los distintos grupos de persona que conforman la sociedad. También tiene una relación con los efectos que los impuestos producen sobre la asignación de los recursos económicos de que dispone la sociedad, pues al modificar el precio de un bien, estará afectando la decisión de los agentes económicos que inciden en la oferta y la demanda de los bienes en el mercado.

Este criterio sobre la asignación de los recursos conforma, junto con el criterio de suficiencia y el de equidad, el conjunto de los efectos que el sistema tributario tiene en el largo plazo.

Efectos sobre la equidad y la Distribución del Ingreso. Es importante dividir las consideraciones sobre la equidad desde dos puntos de vista. El primero es el tratamiento a dar a las personas que se encuentran en iguales circunstancias, en el segundo es el del trato relativo deseado a las personas en distintas circunstancias.

En el primer caso se aplica la regla “igual trato para iguales”, en la cual las persona que se encuentran en la misma situación, deben soportar la misma carga. Para el segundo caso las personas que se encuentre en mejor condiciones que otras, deben soportar mayores cargas impositivas. Estos aspectos implican complejidades en su aplicación al momento de determinar que se entiende por estar en iguales o mejores condiciones económicas que otras. La doctrina no ha logrado un consenso en estos aspectos.

Dos escuelas de pensamiento han abordado estos criterios de iguales y la fijación de las bases de aplicación para evaluar situaciones diferentes.

La primera sigue el “principio del beneficio” según el cual la equidad se interpreta como requerimiento igual tratamiento para quienes reciben iguales beneficios de la actividad estatal, por la cual la distribución de los impuestos entre los individuos que reciben distintos beneficios se hará proporcional al monto del beneficio recibido.

La segunda escuela plantea el principio de la “capacidad de pago”, que exige un trato igual para todas las personas que se consideran tienen la misma capacidad contributiva, de modo que la distribución de los impuestos entre personas en distintas situaciones se realiza de acuerdo con el grado de capacidad de pago que posean.

El principio de la capacidad contributiva tiene la ventaja de que es aplicable, en la medida en que sea posible encontrar la manera de estimar la capacidad de pago o la situación económica de los contribuyentes.

Efectos sobre los Precios Relativos y la Asignación de Recursos. El sistema tributario debe respetar la neutralidad en materia de asignación de recursos sobre las leyes que dicten el mercado, para que las decisiones que se tomen en base a ella se mantengan inalterables. Esto basado en el cumplimiento de los supuestos de competencia pura.

A fin de mejorar la eficacia de la asignación de recursos en ausencia de pura competencia, plantea la utilización de la *imposición reguladora*, para conseguir una serie de cambios estructurales que se consideran deseables como política del Estado.

Sin embargo, casi todos los impuestos producen alguna alteración de las condiciones en las que funciona el mercado, como consecuencia del efecto a los precios que los impuestos producen.

Efectos sobre la Estabilidad Económica. Los efectos compensatorios del presupuesto, son el resultado de cambios en los parámetros básicos de los gastos y los impuestos efectuados para compensar las fluctuaciones que se originan en el sector privado de la economía. En la medida en que estos cambios en la política presupuestaria se adoptan de una manera expresa a fin de atenuar las variaciones en el nivel de precios y empleo, puede decirse que estamos frente a medidas compensatorias de tipo discrecional.

Puede ocurrir, en cambio, que sean las mismas fluctuaciones económicas que den lugar a modificaciones en los gastos públicos o en las recaudaciones tributarias, debido a características que pueden tener que la hacen reaccionar ante variaciones en el nivel de precios, de empleo o de renta. Este caso sería un cambio automático, diferente al anterior, discrecional.

Estos cambios constituyen una característica que ha sido considerada como favorable de los sistemas fiscales.

La concepción moderna de las finanzas como instrumento de redistribución, estabilización y desarrollo ha contribuido a la extensión de los estudios acerca

de los efectos económicos de los impuestos, por la necesidad de analizar los efectos económicos de la política fiscal y su compatibilización con los efectos de los impuestos en su función dentro de las finanzas clásicas.

En la doctrina tradicional, especialmente en la italiana, la francesa, la alemana y la austriaca predomina el siguiente esquema que esbozamos a continuación:

Percusión. Los impuestos son pagados por los sujetos a quienes las leyes imponen las obligaciones correspondientes. Este hecho impone al sujeto la necesidad de disponer de las cantidades liquidas para efectuarlo; lo que impone a veces, la necesidad de recurrir al crédito, en sus distintas manifestaciones, para cumplir. Todo esto trae consecuencias en la conducta económica del contribuyente y alteraciones en el mercado.

Transferencia o Traslación. El contribuyente de derecho tratará de transferir la carga del impuesto por vía de los precios del mercado en que actúa. Si el mercado en que actúa ese contribuyente es de competencia perfecta el precio es el resultado de la demanda global y de la oferta global de productos determinados y de los factores de la producción, sin que el productor individual pueda adoptar otra postura que vender al precio que determine el mercado o retirarse del mismo, ya que no puede, por una disminución de su cantidad ofrecida, aumentar el precio de venta.

Tampoco podrá hacer disminuir el precio de los productos, por restricción de la demanda de los factores, para transferir la carga del impuesto.

El proceso de alteración de los precios de la demanda de los factores o de la oferta de los productos por el cual se transfiere a otros sujetos, contribuyentes de hecho, la carga del impuesto, se denomina *traslación* del impuesto.

Incidencia. Es el fenómeno por medio del cual ciertos sujetos que han sufrido la traslación del impuesto y que no pueden a su vez trasladarlo a otros, razón por la cual soportan la carga, o sea que desembolsan la suma correspondiente conjuntamente con el precio de la mercancía y los servicios que adquieren.

Difusión. La incidencia del impuesto no reconoce posibilidad alguna de modificar los precios en el mercado de los productos, pero ello no excluye la existencia de efectos ulteriores, que se suelen denominar en su conjunto *difusión* del impuesto, que implica una disminución del ingreso del sujeto, o si el ingreso es menor que la carga impositiva que le transfiere, una disminución de su patrimonio.

Amortización. Este es uno de los efectos de los impuestos que no es de carácter general, sino peculiar de los impuestos reales que gravan permanentemente el rédito de los capitales durablemente invertidos y que es distinto a la incidencia.

Consiste en que el impuesto permanente que grava el producto neto del capital ocasiona una disminución inmediata del valor del capital mismo en un importe igual a la capitalización del impuesto en cuestión, según la tasa de interés vigente en el mercado.

## X.- REFLEXIONES FINALES

Los efectos económicos de los tributos repercuten directamente en las economías internas de los pueblos, causando en muchos casos crisis o recesiones económicas, que impactan consecuentemente en la microeconomía y lógicamente en los productos de primera necesidad, y en ocasiones ahondando más la situación de pobreza en las clases más necesitadas de la población, que no alcanzan a disponer o consumir los bienes necesarios para su subsistencia.

Los tributos no derivan de una relación contractual, sin embargo constituyen obligaciones de las cuales se obtiene una contraprestación, que son los bienes y los servicios públicos proveídos por el Estado. La facultad económica coactiva que tiene el Estado la ejercerá tomando en consideración factores económicos sujetos al mercado nacional e internacional, ya que la aplicación



de un tributo resulta gravosa para los bienes disponibles en el mercado sin que sea importante su procedencia.

Los impuestos más viables para ser administrados por los gobiernos son: los impuestos sobre la propiedad, los de ventas y producción de bienes específicos, el impuesto general a las ventas (incluyendo el del valor agregado), la renta de las personas físicas, y la renta de las empresas (incluyendo impuestos a los activos y el capital). En nuestro país existe una tendencia cada vez más agresiva de utilizar el impuesto a la importación como fórmula para solventar gastos o cumplir con algunos fines del Estado, lo que repercute invariablemente en un aumento considerable en el precio de las mercancías importadas.

Sería importante crear espacio fiscal para que los gobiernos locales asuman mayores facultades tributarias acompañadas con una mayor responsabilidad frente a la ciudadanía en el ámbito fiscal. Por ello, en un primer momento, lo más viable será utilizar tasas compartidas sobre impuestos únicos, que se basen en el principio de destino. Se puede crear, por ejemplo, una tasa compartida en el impuesto a las bebidas alcohólicas (o el tabaco, o la cerveza, o la gasolina). Esto implicaría dividir la tasa actual del impuesto especial sobre producción de bebidas alcohólicas en una tasa para el gobierno central y otra al gobierno local.

Para que esto pueda funcionar, el impuesto actual se tiene que convertir en un impuesto causado no en la etapa de producción, sino en la etapa de comercialización, en la venta de las bebidas (el principio de destino), pues de lo contrario las asignaciones locales respondería a la base industrial de este sector localizada en cada localidad, y no a los consumos que de hecho se realizan.

Otro ejemplo en donde se pueden tener tasas compartidas es en el impuesto sobre la renta de personas físicas, con esto se buscaría un cambio gradual, incentivando a las provincias y municipios a asumir el riesgo de irse independizando del gobierno central a la vez que incrementan la proporción de sus recursos propios con respecto a las asignaciones presupuestarias.

La pérdida de la capacidad económica soportada por los contribuyentes, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no debe ser vista como un problema desde el punto de vista social, puesto que su pérdida personal viene a ser compensada con la ganancia social que implica el uso correcto que el Estado, a través de sus canales correspondientes, da a esos ingresos tributarios por medio del gasto público.

Puesto que uno de los principales objetivos del Estado es garantizar un adecuado nivel de vida para sus ciudadanos, la provisión de servicios indispensables para una vida digna, como salud, educación, vivienda, etc., constituyen los elementos más importantes que deben perseguir para el cumplimiento de su finalidad social.

Por lo tanto entendemos que un Sistema Tributario moderno, eficiente y transparente constituye la principal finalidad que debe perseguir el Estado para agenciarse los recursos necesarios que le permitan el fiel cumplimiento de sus fines sociales, dentro de un marco de legalidad, equidad y de justicia social.

El cada vez más creciente comercio internacional nos ha llevado a una globalización económica, donde cada vez la producción interna depende más de una economía de mercado sujeta a los negocios internacionales, donde factores externos pueden provocar efectos económicos a gran escala en nuestros países.

Actualmente en un marco de Globalización que se hace cada vez más generalizado, sobre todo en los países más desarrollados, este mercado internacional va tomando fuerza ofreciendo facilidades y regulaciones que permiten un intercambio de bienes y servicios de un país a otro; lo cual puede generar o generaría un incremento en la producción del país o países exportadores de los bienes y servicios.

Obviamente no debemos perder de vista el factor arancelario en el intercambio comercial, y de ahí la necesidad de establecer sistemas tributarios que garanticen la viabilidad de este intercambio a través de la revisión de los

aranceles aduaneros, lo cual se puede lograr a través de la concertación de Tratados o Convenios que garanticen estos tratamientos o facilidades arancelarias.

Muchos países han utilizado lo que consideran hoy en día como una salvaguarda para el comercio internacional y se han elaborado Convenios de Gobierno a Gobierno o entre varios países elaborando muchas veces listas de productos que entrarían dentro de un Convenio Especial.

Los gobiernos de los países industrializados han hecho énfasis en concertar estos tratados para sacar su producción hacia países menos favorecidos productivamente pero que sin embargo, pueden suplir ha dichos países desarrollados de productos o mercaderías de naturaleza agrícola, y utilizando además los factores productivos que ofrecen estos países subdesarrollados en donde el talento de los individuos es escaso y por lo tanto la mano de obra es barata.

Son innumerables los Tratados o Convenios Internacionales por lo que resultan innecesarios enumerarlos. No obstante, es importante hacer mención que en la actualidad la coyuntura económica de la República Dominicana movida por los sistemas económicos internacionales precisa de asistencia y ayudas técnicas y financieras que pueden ser obtenidas a través de la concertación de un tratado comercial.

En ese sentido la República Dominicana se encuentra en estos momentos abocada a iniciar en los próximos meses la entrada en vigencia del Tratado de Libre Comercio con Centro América y los Estados Unidos, conocido por sus siglas DR-CAFTA, con la expectativa de ser beneficiada, a través de dicho Tratado, como lo han sido otros países del área con el aumento de su producción, el dinamismo de su actividad comercial y la generación de riquezas.

Como fórmula compensatoria por la reducción de los ingresos provenientes de las liberaciones y reducciones arancelarias y aduaneras con motivo de la

entrada en vigencia del Acuerdo, necesariamente, la República Dominicana se encuentra en la situación de abordar una reforma a su sistema impositivo o Reforma Fiscal, como le ha sido llamada a la intención del Gobierno Central para adecuar el sistema a esas circunstancias; y, en ese sentido, se están dando los pasos pertinentes para establecer un aumento en las tasas de algunos impuestos y modificar la base imponible de otros, como por ejemplo el ITBIS, a los fines de una mayor recaudación.

Concomitantemente con los aumentos impositivos recomendados se están analizando modificaciones y ajustes a los procedimientos técnicos y administrativos para algunos impuestos, como son ellos, impuestos al comercio exterior y propender a conferirle mayor agilidad y transparencia al procedimiento a implementar.

En ese orden sería conveniente pensar que la República Dominicana debía aprovechar este momento coyuntural y, a la par de las modificaciones impositivas que se encuentran a las puertas de una aprobación congressional, se realice conjuntamente, la reforma aduanera tan largamente esperada, desempolvando los proyectos de leyes sobre el “Régimen Aduanero para la República Dominicana” modificando la obsoleta ley que rige actualmente en el país e instaurando un sistema adecuado a los tiempos modernos. Esta sería la manera más óptima para que el país se inserte en un proceso de transformación, que iría a la par con los planes de globalización de los procesos económicos, reduciendo las deficiencias que no permiten a los sectores productivos nacionales competir en igualdad de condiciones con otros países y trasponer con la utilización de esos nuevos esquemas las barreras prevalecientes en esos otros países desarrollados y logrando para el país, esa transformación general a la que aspira.

Finalmente nos encontramos con una novedad en nuestro país, apropiándose de figuras jurídicas exteriores, al utilizar gravámenes o tributos diferenciados y exclusivos sobre algunos factores que inciden en el mercado de la economía nacional, produciendo con ello un estilo diverso de tributación.

Nos referimos a lo que se ha denominado *Impuestos a los Servicios Regulados*, como son los impuestos a la energía eléctrica, a las telecomunicaciones, a los servicios monetarios y financieros, entre otros, aumentando los precios de la prestación de estos servicios; pero que es una forma del Estado agenciarse recursos que le permitan, en cierta forma, compensar algunos ingresos dejados de percibir en razón de las facilidades otorgadas por el Estado en beneficio de otros sectores de la producción, cuyos resultados en beneficio de la población son circunstanciales.

## BIBLIOGRAFIA

- ALBI, E., GONZALEZ-PARAMO, J.M. y ZUBIRI, I. ECONOMIA PUBLICA I. Fundamentos, Presupuestos y Gasto, Aspecto Macroeconómicos. Ariel Economía. 2000.
- BARNICHTA GEARA, Edgar. DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO. Editora Corripio. Santo Domingo, República Dominicana. 1989.
- DELIVANIS, D.J. LA ECONOMIA DE LOS PAISES SUBDESARROLLADOS. Sagitario, S.A., Barcelona, España. 1965.
- ENSAYOS SOBRE ADMINISTRACION POLITICA Y DERECHOS TRIBUTARIOS. Coordinador William Leslie Chapman. Ediciones MACCHI. Buenos Aires, Argentina. 1970.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. ELEMENTOS DE FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Quinta Edición. Editorial Porrúa, S.A. México. 1961.
- FURTADO, Celso. TEORIA Y POLITICA DEL DESARROLLO ECONOMICO. Segunda Edición. Siglo XXI Editores, S.A. México. 1969.
- GOMEZ SABAINI, J. y GONZALEZ CANO, H. MANUAL DE FINANZAS PUBLICAS Y POLITICA TRIBUTARIA. Instituto de Capacitación Tributaria (INCAT). Santo Domingo, República Dominicana. 1982
- GRIZIOTTI, Benvenuto. PRINCIPIOS DE CIENCIAS DE LAS FINANZAS. Roque De Palma Editor. Buenos Aires, Argentina. 1959.
- ILLANES, Dr. Luis. DERECHO TRIBUTARIO. Centro Interamericano de Estudios Tributarios (CIET). 1972.
- JARACH, Dino. CLASES DE DERECHO TRIBUTARIO.
- JARACH, Dino. FINANZAS PUBLICAS. Esbozo de una Teoría General. Editorial Cangallo, S.A. Argentina. 1978.
- JORGE PRATS, Eduardo. DERECHO CONSTITUCIONAL. Santo Domingo, República Dominicana.
- RICARDO, David. PRINCIPIOS DE ECONOMIA POLITICA Y TRIBUTARIA. Editorial Hemisferio, S.A. México. 1977.
- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DOMINICANA.
- CODIGO TRIBUTARIO. Ley 11-92.

- RECOPIACION IMPOSITIVA. Preparado bajo la supervisión del Lic. Remberto Díaz. Quinta Edición. Julio, 2002.
- SEMINARIO SOBRE REFORMA FISCAL EN LA REPUBLICA DOMINICANA. POLITICA Y ADMINISTRATIVA. Santo Domingo, República Dominicana, 1982.