

SENTENCIA DEL 7 DE MARZO DEL 2001, No. 4

Sentencia impugnada: Tribunal Contencioso-Tributario, del 26 de febrero de 1998.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos.

Abogado: Dr. César Jazmín Rosario.

Recurrida: Atlántica, C. por A.

Dios, Patria y Libertad

República Dominicana

En Nombre de la República, la Cámara de Tierras, Laboral, Contencioso-Administrativo y Contencioso-Tributario de la Suprema Corte de Justicia, regularmente constituida por los Jueces Juan Guiliani Vólquez, Presidente; Juan Luperón Vásquez, Julio Aníbal Suárez y Enilda Reyes Pérez, asistidos de la Secretaria General, en la Sala donde celebra sus audiencias, en la ciudad de Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, hoy 7 de marzo del 2001, años 158° de la Independencia y 138° de la Restauración, dicta en audiencia pública, como Corte de Casación, la siguiente sentencia:

Sobre el recurso de casación interpuesto por la Dirección General de Impuestos Internos, institución de derecho público y órgano de la administración tributaria, debidamente representada por el Procurador General Tributario, Dr. César Jazmín Rosario, dominicano, mayor de edad, cédula de identidad y electoral No. 001-0144533-6, contra la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso-Tributario, el 27 de marzo de 1998, cuyo dispositivo se copia más adelante;

Oído al alguacil de turno en la lectura del rol;

Oído al Lic. German L. Valerio Holguín, en representación del Dr. César Jazmín Rosario, Procurador General Tributario, abogado de la recurrente Dirección General de Impuestos Internos, en la lectura de sus conclusiones;

Oído el dictamen del Magistrado Procurador General de la República;

Visto el memorial de casación, depositado en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia, el 27 de mayo de 1998, suscrito por el Dr. César Jazmín Rosario, Procurador General Tributario, quien de conformidad con lo previsto en el artículo 150 del Código Tributario, actúa a nombre y representación de la recurrente, Dirección General de Impuestos Internos, mediante el cual se proponen los medios de casación que se indican más adelante;

Vista la Resolución No. 2193-99 del 6 de septiembre de 1999, mediante la cual la Suprema Corte de Justicia declaró el defecto de la recurrida Atlántica, C. por A.;

Vista la Ley No. 25 de 1991, modificada por la Ley No. 156 de 1997;

La Cámara de Tierras, Laboral, Contencioso-Administrativo y Contencioso-Tributario de la Suprema Corte de Justicia, después de haber deliberado y vistos los textos legales invocados por la recurrente y los artículos 1 y 65 de la Ley sobre Procedimiento de Casación; 150 y 176 de la Ley No. 11-92, que instituye el Código Tributario de la República Dominicana;

Considerando, que en la sentencia impugnada y en los documentos a que ella se refiere consta lo siguiente: a) que en fecha 5 de febrero de 1997, con motivo del recurso jerárquico elevado por Atlántica, C. por A., la Secretaría de Estado de Finanzas dictó su Resolución No. 37-97, cuyo dispositivo es el siguiente: “**Primero:** Admitir, como por la presente admite, en cuanto a la forma, el recurso jerárquico elevado por la firma Atlántica, C. por A., contra la Resolución No. 144-95 de fecha 27 de noviembre del año mil novecientos noventa y cinco (1995), dictada por la Dirección General del Impuesto sobre la Renta; **Segundo:** Rechazar, como por la presente rechaza, en cuanto al fondo, el recurso jerárquico antes mencionado;

Tercero: Confirmar, como por la presente confirma en todas sus partes, la indicada

Resolución No. 144-95 de fecha 27 de noviembre del año mil novecientos noventa y cinco (1995) dictada por la citada dirección general; **Cuarto:** Conceder, un plazo de quince (15) días a partir de la fecha de notificación de la presente resolución, para el pago de las sumas adeudadas al fisco; **Quinto:** Comunicar, la presente resolución a la Dirección General del Impuesto sobre la Renta y a la parte interesada, para los fines procedentes”; b) que sobre el recurso interpuesto contra dicha resolución, el Tribunal Contencioso-Tributario dictó la sentencia ahora impugnada, cuyo dispositivo es el siguiente: **“Primero:** Se declara la inconstitucionalidad de los artículos 63 (primera parte), 80 y 143 de la Ley 11-92 del 16 de mayo de 1992; **Segundo:** Se declara admisible el recurso contencioso-tributario interpuesto por la compañía Atlántica, C. por A., contra la Resolución No. 37-97 de fecha 5 de febrero del año mil novecientos noventa y siete (1997), dictada por la Secretaría de Estado de Finanzas; **Tercero:** Se ordena la comunicación de la presente sentencia por Secretaría a la parte recurrente y al Magistrado Procurador General Tributario con la finalidad de que dicho funcionario produzca su dictamen sobre el fondo del asunto, dentro del plazo legal”; Considerando, que en su memorial de casación la recurrente invoca los siguientes medios: **Primer Medio:** Violación de la Constitución de la República; **Segundo Medio:** Violación de la Ley No. 11-92; **Tercer Medio:** Falta de base legal; Considerando, que en el desarrollo de la primera parte del primer medio de casación propuesto, la recurrente expresa, que el Tribunal a-quo al considerar en su sentencia que tenía competencia jurisdiccional para fallar la inconstitucionalidad de los artículos 63 (primera parte), 80 y 143 de la Ley No. 11-92, ha hecho una falsa interpretación de los artículos 4, 67 y 120 de la Constitución de la República, en razón de que el artículo 67, numeral 1 de la misma, confiere a la Suprema Corte de Justicia la atribución exclusiva de conocer en única instancia de la constitucionalidad de las leyes, por lo que resulta incontestable que esta prerrogativa es absolutamente excluyente e indelegable y que ningún órgano judicial puede arrogarse tal autoridad so pena de incurrir en usurpación de funciones, en cuyo caso sus actuaciones serían ineficaces y nulas; Considerando, que la recurrente también alega en esta primera parte del primer medio de casación, que resulta irrefutable que al tenor de lo que establece la parte in fine del ordinal 1ro. del citado artículo 67, cuando cualquier órgano judicial sea apoderado de un litigio en el que se alegue como medio de defensa la inconstitucionalidad de una ley, lo que procede es declarar inadmisibles dichos medios, en razón de su no invocabilidad por vía de excepción y proceder al conocimiento del fondo del asunto; que si el tribunal o corte apoderado considerase que la normativa legal aplicable al caso pudiera estar viciada de inconstitucionalidad, tal órgano judicial podría legítimamente plantear dicha cuestión ante la Suprema Corte de Justicia, la que de considerar pertinente tal planteamiento, está facultada a ejercer su derecho a iniciativa en la formación de las leyes en asuntos judiciales y someter un proyecto de ley ante el Congreso Nacional, a fin de que la disposición legal atacada, sea modificada; por lo que el Tribunal Contencioso-Tributario, estaba inhabilitado de ponderar y fallar con respecto al alegato de inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 de la Ley No. 11-92, ya que el artículo 120 de la Constitución de la República establece que ningún poder o autoridad puede suspender anular ni mucho menos interpretar reformas constitucionales votadas y proclamadas válidamente por la Asamblea Nacional; Considerando, que con respecto a lo planteado por la recurrente en la primera parte del presente medio de casación, donde cuestiona la competencia del Tribunal a-quo para conocer por vía de excepción sobre la inconstitucionalidad de los artículos 63 (primera parte), 80 y 143 del Código Tributario, esta Suprema Corte de Justicia, ratifica el criterio emitido en su fallo del 1ro. de septiembre de 1995, el cual establece que: “el ejercicio de la

acción en inconstitucionalidad, por vía principal, contemplado por el referido artículo 67, inciso 1ro. de la Constitución de la República, podría dar lugar a que la ley en cuestión fuera declarada inconstitucional y anulada como tal, erga omnes, o sea frente a todo el mundo; que independientemente de esa acción, la inconstitucionalidad de una ley, decreto, reglamento o acto puede ser alegada como medio de defensa, por toda parte que figure en un proceso judicial, o promovida de oficio por todo tribunal apoderado de un litigio, y en este caso, la declaración de inconstitucionalidad sería relativa y limitada al caso de que se trate”;

Considerando, que el criterio anteriormente expresado constituye una reiteración de la posición tradicional sostenida en esta materia por esta Suprema Corte de Justicia y que se confirma tanto en su sentencia del 31 de marzo de 1989, seguida por el Tribunal a-quo, donde se establece “que asimismo, de conformidad con los principios de nuestro derecho constitucional, todo tribunal ante el cual se alega la inconstitucionalidad de una ley, reglamento o acto, como medio de defensa, tiene competencia y está en el deber de examinar y ponderar dicho alegato como cuestión previa al examen del fondo del caso”; como en la sentencia del 19 de mayo de 1999, en la que se establece el principio de que: “el ejercicio de la acción en inconstitucionalidad por vía principal da lugar a que la ley, decreto, resolución o acto en cuestión, pueda ser declarado inconstitucional y anulado como tal erga omnes, o sea, frente a todo el mundo, mientras que la declaración de inconstitucionalidad por excepción o medio de defensa tiene un efecto relativo y limitado al caso de que se trate”;

Considerando, que de lo expuesto anteriormente se desprende, que el alegato de inconstitucionalidad de los artículos 63 (primera parte), 80 y 143 del Código Tributario, podía ser promovido por la parte hoy recurrida, como una excepción o medio de defensa ante el Tribunal Contencioso-Tributario, por lo que este tribunal estaba en la obligación de pronunciarse, como lo hizo, con respecto a dicho medio, de forma previa al conocimiento del fondo del asunto, sin que con ello haya incurrido en las violaciones denunciadas por la recurrente en la primera parte de su primer medio, por lo que procede desestimar el aspecto analizado del medio que se examina;

Considerando, que en la segunda parte de su primer medio de casación la recurrente alega, que el Tribunal a-quo se circunscribe a declarar y enunciar una hipotética violación constitucional del artículo 8, acápite j, ordinal 2 y del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, el cual considera concordante con el primero; pero, que dicho tribunal no establece ni explica en qué consiste dicha violación, incurriendo así en una interpretación incorrecta del artículo 46 de la Constitución de la República y de los principios doctrinales en virtud de los cuales, la declaratoria de nulidad de una disposición legal imperativa está sujeta a la previa comprobación de que la contradicción o colisión entre tal texto legislativo y el estatuto constitucional vigente es manifiesta, clara y unívoca;

Considerando, que la recurrente también alega en la segunda parte de su primer medio de casación, que el Tribunal a-quo al considerar en su sentencia que los artículos 63 (primera parte), 80 y 143 del Código Tributario lucen discriminatorios y contrarios al principio constitucional contenido en el artículo 100, que condena todo privilegio y toda desigualdad y el que prescribe que: “la ley es igual para todos”, ha adoptado una interpretación inconsistente de los artículos 8 (ordinales 2, acápite j, y 5) y 100 de la Constitución de la República, ya que no tomó en cuenta que los artículos 63, 80 y 143 del Código Tributario establecen, imperativamente, la formalidad procesal y condición sine qua non del pago previo de la deuda tributaria, al cual están obligados los contribuyentes investidos de un interés legítimo para que su recurso contencioso-tributario sea recibibile y que esto no establece ninguna discriminación ni desigualdad ante los ciudadanos, ya que están obligados a través de la Constitución de la República para contribuir con las cargas públicas en

proporción a su capacidad contributiva, según lo dispone el artículo 9, acápite (e), por lo que en materia tributaria la garantía consagrada por el artículo 8, ordinal 5 de la Constitución de la República, que establece que: “La ley es igual para todos”, es correlativa con la exigencia del referido artículo 9 acápite (e), que le impone a los ciudadanos la obligación de contribuir, la cual está determinada en base a la capacidad contributiva de cada individuo, por lo que los valores impositivos liquidados a dichos contribuyentes se corresponden con su situación patrimonial real y que, en consecuencia, la hipótesis planteada por el Tribunal a-quo, relativa a una supuesta imposibilidad de tales contribuyentes de cumplir con el pago previo, es completamente inconsistente, puesto que la deuda tributaria liquidada a la recurrida por las autoridades tributarias proviene de sus actividades comerciales lucrativas y de su estado patrimonial;

Considerando, sigue argumentando además la recurrente, que la exigencia del pago previo no es óbice al libre ejercicio del derecho que le asiste a todo contribuyente de obtener la tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos, ya que resulta irrefutable que el pago previo constituye una formalidad procesal constitucionalmente válida, que se exige bajo condición de reembolso en caso de que la parte recurrente obtuviese ganancia de causa en el proceso contencioso-tributario y que el Código Tributario garantiza el ejercicio del derecho al debido proceso de ley de todos los contribuyentes, al instituir formal y expresamente las vías de recursos, como son el de reconsideración, el jerárquico, el contencioso-tributario, el de revisión, el de amparo y el de retardación, así como las acciones procesales de reembolso y repetición, todas las cuales pueden ser ejercidas frente a las actuaciones de las autoridades tributarias y del Tribunal Contencioso-Tributario; por lo que esta exigencia procesal del pago previo de la deuda tributaria no vulnera el derecho de defensa de la recurrida, ni mucho menos la coloca en estado de indefensión, ya que la misma ejerció de manera amplia y absoluta sus derechos al haber agotado las distintas fases del procedimiento ante la jurisdicción administrativa tributaria, pero;

Considerando, que con respecto a lo planteado por la recurrente en la segunda parte de su primer medio de casación, el estudio del fallo impugnado revela que en el mismo se expresa lo siguiente: “que vulnerar la disposición constitucional del acápite j), ordinal 2 del artículo 8 de la Constitución de la República, y tal como lo ha sustentado este tribunal mediante su sentencia No. 1-98 dictada en fecha 9 de enero de 1998, sería colocar al recurrente en estado de indefensión lo cual es violatorio de la Constitución de la República y de la norma consagrada en el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Acta o Pacto de San José, de la cual somos signatarios, cuyo texto precitado es el siguiente: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un Juez o Tribunal independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”;

Considerando, que de lo transcrito precedentemente se desprende, que contrario al criterio de la recurrente, las motivaciones de la sentencia impugnada justifican plenamente lo decidido en el sentido de que el *solvo et repete* constituye un obstáculo o restricción al derecho fundamental de la tutela judicial efectiva, que precisamente está garantizado por el artículo 8, acápite j, ordinal 2 de la Constitución de la República, así como el artículo 8, parte capital de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, texto que, al igual que el anterior, trata de las garantías judiciales y que forma parte de nuestro ordenamiento jurídico, ya que dicho convenio fue firmado por la República Dominicana el 7 de septiembre de 1977 y ratificado por el Congreso Nacional, el 25 de diciembre del mismo año, mediante la Resolución No. 739; por lo que este aspecto del primer medio de casación también carece de

fundamento y procede desestimarlos;

Considerando, que en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido de que el Tribunal a quo, ha hecho una interpretación inconsistente de los artículos 8, ordinal 5 y 100 de la Constitución de la República, al declarar la inconstitucionalidad del *solve et repete*, en la sentencia impugnada se expone al respecto lo siguiente: “que el numeral 5 del artículo 8 de la Constitución de la República reza: “A nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe. La ley es igual para todos. No puede ordenar más que lo que es justo y útil para la comunidad ni puede prohibir más de lo que le perjudica”. De este texto se desprende, que vedar el acceso a los órganos jurisdiccionales a un contribuyente por no poder cumplir con la exigencia del previo pago instituido por los artículos 80 y 143 del Código Tributario, así como impedirlo de la tutela judicial a que tiene derecho todo justiciable crearía una irritable e injusta desigualdad violatoria de la disposición constitucional precitada. Que asimismo se crearía una injustificada confrontación con el texto del artículo 100 de nuestra Constitución vigente que dice: “La República condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos”; Considerando, que de lo que se acaba de copiar se desprende, que el Tribunal a quo interpretó correctamente el artículo 8, ordinales 2 y 5 de la Constitución de la República Dominicana, al considerar que los artículos 63, primera parte, 80 y 143 del Código Tributario, que consagran el *solve et repete*, o sea, el pago previo de los impuestos, como condición para ejercer el recurso ante ese tribunal, violan dicho precepto constitucional, ya que, sin lugar a dudas, tal exigencia constituye una restricción al ejercicio de las acciones y recursos creados por la ley, lo que vulnera los principios del derecho de defensa, el de la igualdad de todos ante la ley y el de libre acceso a la justicia en el que toda persona perjudicada por una decisión tiene derecho a quejarse ante los jueces superiores, los cuales constituyen pilares esenciales del régimen democrático, consagrado por el citado artículo 8, ordinal 2, acápite j y 5 de la Constitución de la República; por otra parte esta Corte considera que la exigencia del *solve et repete*, constituye una limitante al libre acceso a la justicia y por consiguiente quebranta la igualdad de todos ante la ley, puesto que esta exigencia de los artículos 63 (primera parte), 80 y 143, coloca a los recurrentes ante la jurisdicción contencioso-tributario en una situación de franca desigualdad y en un estado de indefensión, al invertir las reglas habituales del proceso y condicionar la admisión de sus recursos, a que previamente hayan satisfecho el pago de las diferencias de impuestos liquidadas por la administración tributaria, lo que obviamente es discriminatorio y contrario a los preceptos constitucionales interpretados correctamente por el Tribunal a quo en su sentencia;

Considerando, que si bien es cierto el argumento de la recurrente en el sentido de que, según lo previsto por el artículo 9, acápite e) de la Constitución de la República, toda persona está obligada a contribuir para las cargas públicas, en proporción a su capacidad contributiva, no es menos cierto, que esta obligación no puede constituirse en un valladar para el ejercicio de los derechos fundamentales que tiene la misma, ni puede ir esta contribución contra tales derechos, a los cuales violenta el requisito del pago previo, como son: el derecho de defensa, el de la igualdad ante la ley y el libre acceso a la justicia, los que indudablemente ocuparían en la sociedad un plano inferior al deber de contribuir que tiene toda persona en proporción a su capacidad, de mantenerse la exigencia del “pague y después reclame”, lo que equivale decir, “pague para que se le permita ir a la justicia”; por lo que, no se puede pretender a nombre de esta obligación, desconocer dichos derechos, ya que de nada valdría que existieran, si los mismos van a sucumbir frente a los deberes, los que deben ser cumplidos, pero respetando el orden correlativo de las prerrogativas, reconocidas y garantizadas a toda persona por la Carta Fundamental del Estado;

Considerando, que también aduce la recurrente que el *solve et repete* no es óbice al libre acceso a la justicia, porque el Código Tributario lo exige bajo condición de reembolso; que, contrariamente a ese criterio de la recurrente, esta corte entiende que la existencia del reembolso no justifica la obligación del pago previo para tener acceso a la jurisdicción contencioso-tributario, puesto que, resulta obvio que su recurso obedece a su inconformidad con el cobro pretendido y el hecho de que se le exija el pago previo, limita su libre acceso a discutir su caso por ante esa jurisdicción, a la vez que condiciona su derecho de defensa, independientemente de que se le garantice el reembolso si obtiene ganancia de causa; por lo que, en consecuencia, los alegatos de la recurrente en la segunda parte de su primer medio de casación, carecen de fundamento y deben ser desestimados;

Considerando, que en la tercera y última parte de su primer medio de casación propuesto, la recurrente expresa, que el Tribunal a-quo al declarar en su sentencia la inconstitucionalidad de los artículos 63 (primera parte), 80 y 143 del Código Tributario, ha desconocido la potestad legislativa absoluta que le confiere la Constitución de la República al Congreso Nacional, en los ordinales 1 y 23 del artículo 37 de “establecer los impuestos y determinar el modo de su recaudación”, y de “legislar acerca de toda materia”, por lo que resulta incontestable que dichos textos le confieren al legislador la facultad de fijar las normativas procesales aplicables a la materia jurídica tributaria y al modo de recaudación impositiva y que el pago previo constituye a la vez, tanto una formalidad de procedimiento, como un mecanismo legal de recaudación, a fin de asegurar el cobro íntegro y oportuno de los valores impositivos adeudados a la administración tributaria, pero;

Considerando, que contrariamente a esa tesis de la recurrente, esta Suprema Corte de Justicia sostiene el criterio de que la declaratoria de inconstitucionalidad de dichos artículos del Código Tributario, no desconoce esa exclusiva atribución del Congreso, ya que si bien es cierto que ese Poder del Estado está facultado para la función legislativa, no es menos cierto, que la misma debe ser ejercida de acuerdo a los preceptos constitucionales, dentro de los cuales figuran los que le reconocen a toda persona una serie de prerrogativas y facultades, que son inherentes a la misma, por lo que cualquier ley emanada del Congreso Nacional en ejercicio de esta atribución, debe respetar esos derechos individuales, ya que de lo contrario, como en el caso de los artículos 80, 143 y 62 del Código Tributario, se estaría en presencia de un desconocimiento de los preceptos constitucionales consagrados por el artículo 8, ordinal 2, acápite j y ordinal 5, lo que está sancionado con la nulidad de dichos artículos del Código Tributario, por ser contrarios a la Constitución, conforme lo establece el artículo 46 de la misma; que por tanto, esta corte considera que dichos textos fueron interpretados correctamente por el Tribunal a-quo en su sentencia; en consecuencia, procede rechazar el primer medio de casación invocado por la recurrente, por improcedente y mal fundado;

Considerando, que en el segundo y tercer medio de casación propuesto, los que se analizan conjuntamente por su estrecha vinculación, la recurrente alega que el Tribunal a-quo al pronunciarse sobre la excepción de inconstitucionalidad del *solve et repete*, violó el artículo 158 del Código Tributario, ya que dicha excepción fue propuesta por primera vez en el escrito de réplicas de la hoy recurrida, después de haber concluido al fondo, lo cual resultaba inadmisibles y que dicho tribunal incurre en incongruencias, ya que admite el carácter de certeza, liquidez y exigibilidad del crédito tributario, que es el sustento del *solve et repete*, pero injustificadamente rechaza el efecto lógico procesal de la inobservancia de esta exigencia, esto es, la irrecibibilidad del recurso contencioso tributario, pero;

Considerando, que del estudio del fallo impugnado se desprende, que el Tribunal a-quo hizo una correcta interpretación de los textos constitucionales aplicables al caso, a fin de resolver el medio de excepción que fue planteado por la recurrente ante dicha jurisdicción, relativo a

la inconstitucionalidad de la exigencia del pago previo, sin que se observe violación alguna al artículo 158 del Código Tributario; que en cuanto a lo alegado por la recurrente, en el sentido de que la sentencia impugnada contiene motivos incongruentes, el análisis de la misma revela que contrario a lo expuesto por la recurrente, dicha sentencia contiene motivos suficientes y pertinentes que justifican su dispositivo y que han permitido a esta corte verificar que en el presente caso se ha hecho una correcta aplicación de la ley, por lo que el medio que se examina carece de fundamento y debe ser desestimado; en consecuencia, procede rechazar el recurso de casación de que se trata, por improcedente y mal fundado; Considerando, que en la materia tributaria no ha lugar a la condenación en costas de acuerdo a lo previsto por el artículo 176, párrafo V del Código Tributario.

Por tales motivos, **Unico:** Rechaza el recurso de casación interpuesto por la Dirección General de Impuestos Internos, representada por el Procurador General Tributario, contra la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso- Tributario, el 27 de marzo de 1998, cuyo dispositivo figura copiado en parte anterior del presente fallo.

Firmado: Juan Guiliani Vólquez, Juan Luperón Vásquez, Julio Aníbal Suárez y Enilda Reyes Pérez. Grimilda Acosta, Secretaria General.

La presente sentencia ha sido dada y firmada por los señores Jueces que figuran en su encabezamiento, en la audiencia pública del día, mes y año en él expresados, y fue firmada, leída y publicada por mí, Secretaria General, que certifico.

www.suprema.gov.do