

SENTENCIA DEL 15 DE AGOSTO DEL 2001, No. 15

Sentencia impugnada: Tribunal Contencioso-Tributario, del 10 de marzo del 2000.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos.

Abogado: Dr. J. B. Abreu Castro.

Recurrida: Industrias Niguas, C. por A.

Abogado: Lic. Julio Miguel Castaños Guzmán.

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 Luperón Vásquez, en funciones de Presidente; 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 15 de agosto 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 10 de marzo del 2000, cuyo dispositivo se copia más adelante;

Oído al alguacil de turno en la lectura del rol;

Oído en la lectura de sus conclusiones al Dr. Paulino Pérez Cruz, en representación del Dr. J. B. Abreu Castro, Procurador General Tributario, abogado de la recurrente, Estado Dominicano y/o Dirección General de Impuestos Internos;

Oído en la lectura de sus conclusiones, al Lic. Julio Miguel Castaños Guzmán, abogado de la recurrida Industrias Niguas, C. por A.;

Oído el dictamen del Magistrado Procurador General de la República;

Visto el memorial de casación depositado en la Secretaría General de la Suprema Corte de Justicia, el 3 de abril del 2000, suscrito por el Dr. César Jazmín Rosario, Procurador General Tributario, abogado de la recurrente, mediante el cual propone los medios de casación que se indican más adelante;

Visto el memorial de defensa depositado en la Secretaría General de la Suprema Corte de Justicia, el 26 de abril del 2000, suscrito por el Lic. Julio Miguel Castaños Guzmán, cédula de identidad y electoral No. 001-0098270-1, abogado de la recurrida Industrias Niguas, 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 mediante comunicación del 16 de julio de 1999, la recurrida Industrias Niguas, C. por A., le consultó a la Dirección General de Impuestos Internos, con respecto a que si los cuadernos y adquisiciones en el mercado local de las portadas utilizadas para su producción se encontraban exentos del pago del Impuesto a las Transferencias de

Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS); b) que en respuesta a esa consulta, la Dirección General de Impuestos Internos emitió su Oficio No. 034754 del 19 de agosto de 1999, donde expresa lo siguiente: “En atención a su comunicación recibida en fecha 16 de julio de 1999, relativa a su solicitud de información respecto a si los cuadernos y las adquisiciones en el mercado local de las portadas utilizadas en la producción de los mismos, están exentas del pago del Impuesto sobre Transferencias de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS), esta dirección general le informa que la transferencia de los cuadernos está enmarcada en las exenciones establecidas en el literal b) del artículo 199 de la Ley de Educación No. 66 de fecha 15 de abril de 1997, mientras que la exención de dicho impuesto no aplica al momento de realizar las adquisiciones en el mercado local de las portadas”; c) que mediante comunicación del 13 de septiembre de 1999, la empresa Industrias Niguas, C. por A., le solicitó a la Dirección General de Impuestos Internos, el reembolso o compensación del ITBIS pagado de forma indebida por la venta de cuadernos exentos de dicho impuesto; d) que mediante Oficio No. 50678 del 19 de noviembre de 1999, la Dirección General de Impuestos Internos le dio respuesta a la solicitud de dicha empresa informándole lo siguiente: “En atención a su comunicación recibida en fecha 13 de septiembre de 1999, relativa a su solicitud de reembolso o compensación del monto de RD\$9,939,897.00, por concepto del ITBIS resultante de la venta de cuadernos, esta dirección general le informa que no tiene objeción al referido reembolso, sin embargo debe precisarse que el mismo deberá ser solicitado por el comprador del bien que indebidamente pagó el tributo por exigencia del vendedor; que luego de cobrarlo lo entregó al fisco. Esto así, por cuanto el artículo 68 del Código Tributario otorga el derecho de reembolso a quien paga indebidamente un tributo, no a quien lo cobra indebidamente, aún cuando este último sea quien tenga carácter de contribuyente por mandato de la ley”; e) que no conforme con esta decisión la empresa Industrias Niguas, C. por A., interpuso ante el Tribunal Contencioso-Tributario una acción en repetición de pago indebido, donde intervino la sentencia ahora impugnada cuyo dispositivo es el siguiente: **“Primero:** Declarar, como al efecto declara, bueno y válido en cuanto a la forma, la acción en repetición de pago indebido interpuesta por la empresa Industrias Nigua, C. por A., en fecha 2 de diciembre de 1999, contra la comunicación C. J. No. 50678 de fecha 19 de noviembre de 1999, emitida por la Dirección General de Impuestos Internos; **Segundo:** Desestimar, como al efecto desestima, el Dictamen 3-2000 de fecha 12 de enero del año 2000, del Magistrado Procurador General Tributario, por improcedente y mal fundado, y en consecuencia, ordena a la Dirección General de Impuestos Internos la inmediata devolución a la empresa Industrias Niguas, C. por A., de la suma pagada indebidamente por concepto de Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS) en la venta de cuadernos exentos de este impuesto, o en su lugar que se le otorgue un crédito fiscal para ser compensado con pasadas y futuras deudas que pueda tener la recurrente con esa dirección general; **Tercero:** Ordenar, como al efecto ordena, la comunicación de la presente sentencia, por Secretaría a la parte recurrente Industrias Nigua, C. por A., y al Magistrado Procurador General Tributario; **Cuarto:** Ordenar, que la presente sentencia sea publicada en el Boletín Judicial del Tribunal Contencioso-Tributario”;

Considerando, que en su memorial de casación la recurrente invoca los siguientes medios:

Primer Medio: Violación de la Constitución de la República y del derecho de defensa;

Segundo Medio: Violación de las Leyes Nos. 11-92 y 834; **Tercer Medio:** Falta de base legal (motivos incongruentes y contradictorios);

Considerando, que en el desarrollo del primer medio de casación propuesto, la recurrente alega, que el Tribunal a-quo, al desestimar la inadmisibilidad presentada por el Procurador

General Tributario y fallar el fondo del asunto ordenando la devolución o reembolso solicitado por la recurrida, sin poner en mora a dicho funcionario para que concluyera formalmente, incurrió en la violación del derecho de defensa de la administración tributaria y del artículo 8, numeral 2, inciso j) de la Constitución de la República y que además al ordenar dicha devolución en provecho de la recurrida sin tomar en consideración si realmente ésta tenía derecho de recibir ese reembolso, dicho tribunal creó un privilegio ilegítimo e injustificado a favor de la misma y en contra de los terceros compradores de los bienes vendidos por la referida empresa, con lo cual quebrantó el principio constitucional del artículo 100 que consagra la igualdad de todos los dominicanos;

Considerando, que la sentencia impugnada expresa lo siguiente: “Que de la lectura de los Dictámenes Nos. 336-99 y 3-2000 de fechas 22 de diciembre de 1999 y 12 de enero del año 2000, respectivamente, del Magistrado Procurador General Tributario, se advierte lo que el tribunal entiende como una contradicción de dicho funcionario al equiparar y analizar los términos de calidad y derecho de actuar del contribuyente, al incoar ante esta jurisdicción la acción en repetición, por lo que plantea la inadmisibilidad del recurso. Que al solicitar la inadmisibilidad basada en estos criterios el mismo no tomó en consideración que el medio de inadmisión planteado constituye el fondo mismo del asunto, lo cual se observa con claridad en las consideraciones de los dictámenes citados, por lo que procede conocer la acción en repetición solicitada por la recurrente”;

Considerando, que de lo anterior se desprende, que no obstante el Procurador General Tributario haber dictaminado solicitando la inadmisibilidad de la acción en repetición de pago indebido incoada por la hoy recurrida, en las motivaciones de sus dictámenes dicho funcionario invocó la falta de derecho para actuar por parte de la misma, sin observar que esta cuestión constituía el fondo del asunto que se estaba ventilando ante la Jurisdicción a-quo, por lo que dicho tribunal al estimar procedente el conocimiento del fondo de dicha acción actuó correctamente, sin que con ello violara el derecho de defensa de la recurrente, puesto que su representante al momento de dictaminar ya se había pronunciado sobre el fondo de la litis, con lo que el asunto quedó en estado de recibir fallo definitivo; que por otra parte en cuanto a lo alegado por la recurrente, en el sentido de que el Tribunal a-quo violó el artículo 100 de la Constitución de la República, al ordenar la devolución o reembolso solicitado por la recurrida, esta corte sostiene el criterio de que el principio consagrado por dicho texto lo que prohíbe es todo privilegio que tienda a establecer desigualdades en base a títulos de nobleza o distinciones hereditarias, lo que no tiene aplicación en el caso de la especie, por lo que procede rechazar el primer medio de casación, por improcedente y mal fundado;

Considerando, que en la primera parte del segundo medio de casación propuesto, la recurrente alega, que el Tribunal a-quo al considerar en su sentencia que en el presente caso no procedía elevar un recurso jerárquico, en razón de que este recurso sólo se instituye contra resoluciones de la administración tributaria y no contra simples oficios, realizó una interpretación errónea y una aplicación incorrecta de los artículos 30, 62, 68, 139, 141 y 144 del Código Tributario, ya que, según lo establecido por el artículo 30, a la Secretaría de Estado de Finanzas, le corresponde la facultad de velar por la buena aplicación y recaudación de los tributos, así como dirimir los conflictos entre los órganos de la administración y los contribuyentes, sin ninguna restricción sustantiva, por lo que, la hoy recurrida debió ejercer previamente el recurso jerárquico instituido por el artículo 62 del Código Tributario, para impugnar el oficio de la administración tributaria donde se rechazaban sus pretensiones; sigue alegando la recurrente, que contrario a lo que afirma el Tribunal a-quo y conforme a lo previsto por el artículo 141 del Código Tributario, se puede comprobar que dicho texto no

establece ningún procedimiento especial para incoar la acción en repetición, por lo que debe ser ejercida mediante el cumplimiento de los mismos requisitos exigidos por los artículos 139 y 144 para la interposición de un recurso contencioso-tributario; que si bien es cierto, que el artículo 68 de dicho código le atribuye al contribuyente la potestad de incoar la acción de repetición o reembolso, no menos cierto es que sólo procede agotar dicha acción ante la jurisdicción contencioso-tributaria cuando el contribuyente no se sintiere satisfecho en sus pretensiones luego de agotado el procedimiento administrativo de reembolso por ante la administración tributaria y la Secretaría de Estado de Finanzas;

Considerando, que la sentencia impugnada expresa lo siguiente: “Que contrario a argumentos expuestos por el Magistrado Procurador General Tributario, en el presente caso no procedía elevar un recurso jerárquico por ante la Secretaría de Estado de Finanzas contra el Oficio No. CJ 50678 de fecha 19 de noviembre de 1999 de la dirección general, en razón de que el artículo 62 que consagra el recurso jerárquico, instituye el mismo contra las resoluciones de la administración tributaria, no contra simples oficios en los cuales la administración admite un pago indebido, caso en los cuales el código lo que prevé es la solicitud de reembolso por ante la propia administración y de no estar conforme luego puede incoar la acción en repetición por ante el Tribunal Contencioso-Tributario; que el artículo 68 del Código (Ley No. 11-92) que instituye la acción en repetición dispone que: “el pago indebido o en exceso de tributos recargos, intereses o sanciones pecuniarias, dará lugar al procedimiento administrativo de reembolso por ante la administración tributaria. En caso de que el contribuyente no se sintiere satisfecho en sus pretensiones, podrá incoar la acción de repetición o reembolso del mismo”; que del artículo antes transcrito se infiere que cuando un contribuyente realiza un acto con intención de cumplir una obligación tributaria y no estaba obligado a ello, pues la obligación no existe, surge un derecho a reembolso para el contribuyente y una obligación de restituir lo pagado indebidamente para la administración. Que el contribuyente deberá intentar esta solicitud por ante la propia administración tributaria, que es la Dirección General de Impuestos Internos, órgano de la administración que recibe y administra los pagos del ITBIS; que asimismo cuando el contribuyente no esté conforme con la decisión que haya tomado la administración tributaria en relación con su solicitud de reembolso, éste podrá intentar por ante el Tribunal Contencioso-Tributario una acción en repetición de pago de lo indebido, de conformidad con el párrafo I del artículo 141 del Código Tributario (Ley No. 11-92), el cual establece lo siguiente: “corresponde también al Tribunal Contencioso-Tributario, conocer de las acciones en repetición o pago indebido o en exceso, de tributos en general, en las condiciones en que se especifica en otra parte de este código”; como se puede apreciar el legislador instituyó un procedimiento especial para intentar la acción en repetición diferente al que contempló para los recursos contencioso-tributario, por lo que procede en este aspecto desestimar el dictamen del Magistrado Procurador General Tributario”;

Considerando, que de los motivos expuestos por el Tribunal a-quo en su sentencia se desprende, que contrario a lo que alega la recurrente, la vía instituida por el Código Tributario, para que un contribuyente solicite el reembolso y/o compensación de un pago indebido, es la reclamación administrativa frente al propio organismo de la administración tributaria donde se generó dicho derecho, en este caso, la Dirección General de Impuestos Internos y en caso de inconformidad con el resultado de esta solicitud, la otra vía posible y única que puede incoar el contribuyente, es la acción de repetición del pago indebido, que debe ser interpuesta ante la jurisdicción contencioso-tributaria; que en esas condiciones expresadas claramente por la ley que rige la materia, no existen otras vías procesales para reclamar esta pretensión, por lo que al decidirlo así el Tribunal a-quo hizo una correcta

aplicación de la ley, sin incurrir en las violaciones denunciadas por la recurrente en este aspecto del segundo medio de casación, por lo que procede desestimarlo;

Considerando, que en el segundo aspecto del segundo medio de casación propuesto, la recurrente alega, que el Tribunal a-quo al entender que la administración tributaria realizó una incorrecta interpretación de la ley y considerar que la recurrida en su calidad de agente de retención del ITBIS tenía derecho para solicitar el reembolso, incurrió en una interpretación errónea del artículo 337 del Código Tributario, así como de los artículos 4 al 8 de dicha legislación, ya que los únicos que podían reclamar dicho reembolso eran los compradores o consumidores finales de los bienes vendidos por la recurrida, que eran los que tenían la condición jurídica tributaria de contribuyentes del impuesto; pero,

Considerando, que en la sentencia impugnada se expresa al respecto lo siguiente: “Que en cuanto al aspecto de falta de derecho que se le atribuye a la recurrente por parte de la Dirección General de Impuestos Internos, para reclamar el reembolso, el tribunal entiende que la administración tributaria ha hecho una incorrecta interpretación de la ley, pues el artículo 337 del Código Tributario establece como contribuyentes del ITBIS a las siguientes personas: “a) A los fines de este impuesto, son contribuyentes: 1) Personas que transfieren bienes...; 2) Importadores de bienes...; 3) Prestadores o locadores de servicios gravados...”; de donde se infiere que sólo el contribuyente o responsable es el que está obligado frente a la administración, y por ende sólo él puede reclamar o accionar contra la administración cuando de un pago indebido o en exceso se trate, como es el caso de la especie, en consecuencia la recurrente tiene derecho para solicitar el reembolso e incoar la acción en repetición”;

Considerando, que lo expuesto precedentemente permite comprobar que el Tribunal a-quo ha procedido correctamente y de conformidad con el artículo 337 del Código Tributario al atribuirle a la recurrida la calidad de contribuyente del ITBIS, lo que la convierte en sujeto de derechos y obligaciones tributarias; por lo que al considerar en su sentencia que la recurrida tenía el derecho de reclamar el reembolso y/o compensación del pago indebido, el Tribunal a-quo hizo una correcta interpretación y aplicación de la ley que rige la materia, puesto que la condición de contribuyente de los agentes responsables del pago del impuesto, que es el caso de la especie, ha sido expresamente establecida por los artículos 4 y 6 del Código Tributario; en consecuencia procede desestimar el aspecto analizado del medio que se examina;

Considerando, que el tercer y último aspecto del segundo medio de casación propuesto, la recurrente alega, que el Tribunal a-quo al considerar que el medio de inadmisión planteado por el Procurador General Tributario constituía el fondo del asunto, incurrió en una falsa interpretación del artículo 44 de la Ley No. 834 y en un desconocimiento del principio jurisprudencial que establece que la falta de derecho para actuar constituye una inadmisibilidad que tiende a hacer declarar al adversario inadmisibile en su demanda, sin examen al fondo; pero,

Considerando, que si bien es cierto que el artículo 44 de la Ley No. 834 del 1978 establece los medios que constituyen inadmisibilidades que tienden a hacer declarar al adversario inadmisibile en su demanda sin examen al fondo por falta de derecho para actuar, tal como la falta de calidad, la falta de interés, la prescripción, el plazo prefijado, la cosa juzgada, no es menos cierto que en el caso de la especie la cuestión debatida era si la recurrida tenía o no derecho de solicitar el reembolso actuando en su calidad de contribuyente responsable y en ese sentido fue que se produjo el dictamen del Procurador General Tributario según lo consignó el Tribunal a-quo en su sentencia, por lo que este alegato al constituir el fondo del asunto debía ser ponderado y decidido por los jueces que dictaron la sentencia; la jurisdicción de fondo; que al considerarlo así dicho tribunal efectuó una correcta aplicación

de la ley, por lo que procede desestimar este aspecto del segundo medio de casación por improcedente y mal fundado;

Considerando, que en el tercer medio de casación propuesto, la recurrente alega, que la sentencia impugnada contiene motivos incongruentes y contradictorios, ya que por un lado declara que la acción en repetición debe ser ejercida siguiendo un procedimiento especial, donde no es procedente el recurso jerárquico, pero por otro lado, declara la competencia de dicho tribunal para conocer de dicha acción de acuerdo con las disposiciones de los artículos 141, párrafo I y 139 del Código Tributario, como si se tratara de un recurso contencioso-tributario; que al incurrir en dicha contradicción el Tribunal a-quo dejó su sentencia sin sustentación legal; pero,

Considerando, que si bien es cierto que el Tribunal a-quo al declarar su competencia para conocer de la acción en repetición, menciona dentro de otros textos legales, el artículo 139 del Código Tributario que se refiere al recurso contencioso-tributario, el que no tiene aplicación en el caso de la especie, no menos cierto es que tal actuación no invalida su sentencia ni constituye el vicio de contradicción alegado, puesto que independientemente de la misma dicho fallo contiene motivos suficientes y pertinentes que justifican su dispositivo y que han permitido a esta Corte comprobar que en el presente caso se ha hecho una correcta aplicación de la ley; por lo que procede desestimar el medio que se examina, y en consecuencia 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, tal como lo establece 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, contra la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso-Tributario, el 10 de marzo del 2000, cuyo dispositivo figura copiado en otra parte del presente fallo.

Firmado: 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