

SENTENCIA DEL 10 DE NOVIEMBRE DEL 2004, No. 4

Reglamento impugnado: No. 79-03 del 4 de febrero del 2003.

Materia: Constitucional.

Recurrente: Bat República Dominicana, sucursal de British American Tobacco Central América, S. A.

Abogado: Lic. Marcos Peña Rodríguez.

Dios, Patria y Libertad

República Dominicana

En Nombre de la República, la Suprema Corte de Justicia, regularmente constituida por los Jueces Jorge A. Subero Isa, Presidente; Eglys Margarita Esmurdoc, Segundo Sustituto de Presidente; Hugo Álvarez Valencia, Juan Luperón Vásquez, Margarita A. Tavares, Julio Ibarra Ríos, Enilda Reyes Pérez, Dulce Ma. Rodríguez de Goris, Julio Aníbal Suárez, Edgar Hernández Mejía, Darío O. Fernández Espinal, Pedro Romero Confesor, asistidos de la Secretaría General, en la Sala donde celebra sus audiencias, en la ciudad de Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, hoy 10 de noviembre del 2004, años 161° de la Independencia y 142° de la Restauración, dicta en audiencia pública, la siguiente sentencia: Sobre la acción en inconstitucionalidad de los artículos 14 y 37 del Reglamento No. 79-03 del 4 de febrero del 2003, para la aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo, Título IV del Código Tributario, intentada por Bat República Dominicana, sucursal de British American Tobacco Central América, S. A.;

Vista la instancia depositada en la Secretaría General de la Suprema Corte de Justicia, el 4 de julio del 2003, suscrita por el Lic. Marcos Peña Rodríguez, cédula de identidad y electoral No. 001-0167246-7, a nombre y representación de Bat República Dominicana, sucursal de British American Tobacco Central América, S. A., constituida de conformidad con las leyes de la República Dominicana, con domicilio social en la calle 1ra. Esq. calle 18, Villa Aura, Manoguayabo, provincia Santo Domingo Norte, representada por su gerente general Sr. Carlos Siquiera Filho, nacionalidad brasileña, pasaporte No. CF661276, la cual termina así: “Declarar la inconstitucionalidad de los artículos 14 y 37 del Reglamento No. 79-03 de fecha 4 de febrero del 2003, por las razones expuestas y en consecuencia, declarar su nulidad erga omnes”;

Visto el dictamen del Magistrado Procurador General de la República, del 5 de abril del 2004, el cual termina así: “Que procede declarar inadmisibles la acción en declaratoria de nulidad por inconstitucionalidad incoada por el Lic. Marcos Peña Rodríguez, a nombre y representación de Bat República Dominicana, por los motivos expuestos”;

La Suprema Corte de Justicia después de haber deliberado y visto los artículos 67, incisos 1, 3, 4; 8, inciso 5; 37, inciso 1; 99 y 100 de la Constitución de la República; 13 de la Ley No. 156 del 1997, así como los demás textos invocados por la impetrante;

Considerando, que el artículo 67, inciso 1, parte in fine, de la Constitución de la República dispone que corresponde exclusivamente a la Suprema Corte de Justicia, sin perjuicio de las demás atribuciones que le confiere la ley, conocer en única instancia de la constitucionalidad de las leyes, a solicitud del Poder Ejecutivo, de uno de los Presidentes de las Cámaras del Congreso Nacional o de parte interesada;

Considerando, que si bien es cierto que la anterior disposición de la Constitución de la República menciona sólo a las leyes como el objeto de la acción en inconstitucionalidad por vía directa ante la Suprema Corte de Justicia, no es menos cierto, que constituye un criterio reiterado por esta Corte que dicho texto no debe ser interpretado de forma estricta incluyendo sólo a la ley, sino que además debe extenderse sobre aquellos actos que emanan de los funcionarios que detentan el poder político y la administración del Estado, actos que

están enunciados por el artículo 46 de la Constitución de la República; que en la especie, la acción de que se trata se refiere a la inconstitucionalidad de un decreto dictado por el Poder Ejecutivo para reglamentar el Impuesto Selectivo al Consumo, creado por el Título Cuarto del Código Tributario Dominicano, por lo que dicha acción se dirige contra un acto emanado de uno de los Poderes Públicos del Estado y sujeto por tanto al control constitucional concentrado, previsto por los artículos 46 y 67 de nuestra Carta Magna, y por ende puede ser dirigida por la vía principal ante esta Suprema Corte de Justicia;

Considerando, que la impetrante alega en síntesis en su instancia, lo siguiente: a) que el artículo 14 del Reglamento No. 79-03 es violatorio a la Constitución, ya que exige el pago de una fianza de cinco millones de pesos indexado por inflación, que deberá ser provista a la Dirección General de Impuestos Internos, tanto por importadores como por fabricantes locales de bebidas alcohólicas, cervezas y productos del tabaco; que dicha disposición se estableció para complementar el artículo 376 del Código Tributario, que es el que crea la obligación de prestar esta fianza, pero de forma exclusiva para el fabricante local de los productos ya señalados, y no para los importadores; que en consecuencia, esta exigencia del referido artículo 14 del Reglamento No. 79-03, constituye una violación al principio de la legalidad contenido en el ordinal 5 del artículo 8 de la Constitución de la República que establece que a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedírsele lo que la ley no prohíbe, y que como la materia de impuestos es competencia del Congreso Nacional y no del Poder Ejecutivo, esta disposición constitucional debe ser leída como referente exclusivamente a las leyes emanadas de ese poder del Estado; que de esto se desprende que el Poder Ejecutivo carece de capacidad constitucional para exigir del importador la prestación de esta fianza que la ley no establece, aún cuando lo haya creado por vía reglamentaria, ya que en esta materia su capacidad reglamentaria está limitada al ámbito de la ley, tal como se deriva de lo dispuesto por el artículo 37, ordinal 1ro. de la Constitución, por lo que no le compete al Poder Ejecutivo regular esta materia por vía reglamentaria al ser esto de la competencia de la actividad legislativa y si lo hace, como ha ocurrido en la especie, su actuación es nula, por aplicación del artículo 99 de la Constitución;

b) que el artículo 37 del Reglamento No. 79-03, que se refiere a la colocación de estampillas a las cajetillas de cigarrillos, por parte de los importadores como de los fabricantes locales, también es violatorio a la Constitución al establecer un tratamiento discriminatorio para los importadores, ya que mientras los fabricantes de cigarrillos locales gozan de libertad para la colocación de estampillas en sus productos, los importadores están obligados a hacerlo en presencia de inspectores de la Dirección General de Impuestos Internos, lo que implica un costo adicional para estos, que no lo sufren los fabricantes locales y que hace que el producto importado sea menos competitivo que el nacional, creando una discriminación y distorsión que no tiene ninguna razón, por lo que no es compatible con el principio que ha sido denominado como de la razonabilidad de la ley, contenido en la parte in fine del ordinal 5 del artículo 8 de la Constitución de la República y según el cual la ley no puede ordenar más que lo que es justo y útil para la comunidad ni puede prohibir más de lo que le perjudica, así como también violenta el artículo 100 de la Constitución que trata del principio de la igualdad, ya que las normas del citado artículo 37 del Reglamento No. 79-03, establecen requerimientos distintos para el importador y para el fabricante local de cigarrillos, lo cual también violenta el Principio del “Trato Nacional” establecido en distintos acuerdos comerciales internacionales de los que la República Dominicana forma parte, como es el que crea la Organización Mundial del Comercio (OMC), que ha sido ratificado por nuestro país y que en su artículo 3, párrafo 4 dispone que los productos importados deberán recibir el mismo tratamiento que sea concedido a los productos similares de origen nacional, en lo

concerniente a cualquier norma legal o reglamentaria que afecte su comercialización en el mercado interior; por lo que esta norma, derivada de un acuerdo internacional ratificado por el Congreso Nacional, tiene primacía sobre nuestra legislación interna al tener un rango superior a la misma, tal como lo reconoce la parte final del artículo 3 de la Constitución, por lo que la distinción que se hace en dicho reglamento para la colocación de las estampillas entre los productos locales y los importados derivados del tabaco, coloca en desventaja a estos últimos, la que es condenada por la OMC y que coloca al país en una situación de irrespeto del compromiso que asumió de otorgar a las mercancías importadas un trato nacional;

Considerando, que la potestad tributaria del Estado no constituye una prerrogativa arbitraria ni ilimitada, sino que se encuentra regulada por el ordenamiento jurídico a través de preceptos que con rango constitucional le imponen un valladar a este poder tributario del Estado y dentro de éstos existe el que se denomina como “Principio de Legalidad Tributaria”, que en nuestro ordenamiento encuentra su sustento en el artículo 37, numeral 1ro. de la Constitución, que consagra que: “Son atribuciones del Congreso establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión”; el que a su vez se relaciona con otro principio consagrado de forma general por el artículo 8, numeral 5 de la Constitución, que establece que: “a nadie se le puede obligar a hacer lo que la ley no manda ni impedirle lo que la ley no prohíbe”; que de la combinación de estos preceptos resulta el principio inmovible de que los tributos y sus elementos sustanciales deben estar expresamente consignados a través de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo y este principio encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos conllevan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares, lo que no sería legítimo en el estado de derecho si esta prestación no se obtuviera por decisión de los órganos representativos de la soberanía popular;

Considerando, que de lo anterior se desprende que, si bien es cierto que de acuerdo a nuestra realidad constitucional no se puede dudar que constituye materia privativa de la ley el establecer el tributo con sus elementos básicos y estructurantes, como son: a) la configuración del hecho imponible; b) la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; c) la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se atribuye el acaecimiento del hecho imponible; d) los elementos necesarios para la fijación del quantum, como son la base imponible y la alícuota; y e) las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible, no menos cierto es, que además de estos requisitos esenciales, los que indiscutiblemente son materias reservadas a la ley, existen otros que no son sustanciales del tributo y que han sido agrupados bajo la denominación de obligaciones o deberes formales, dentro de los que se encuentran las obligaciones de: llevar libros y registros especiales, solicitar a la autoridad correspondiente los permisos y licencias para el ejercicio de actividades comerciales, presentar las declaraciones tributarias que correspondan, inscribirse en los registros pertinentes, entre otras, que son deberes coadyuvantes al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, ya que facilitan las tareas de determinación, fiscalización, investigación y control de los organismos tributarios y que al ser deberes accesorios generalmente son dejados a la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo o de la Administración Tributaria, de acuerdo a las previsiones de la propia ley, sin que con ello se violente el principio de la legalidad tributaria;

Considerando, que en la especie, el artículo 14 del Reglamento No. 79-03, cuya inconstitucionalidad ha sido invocada por la impetrante, se refiere a la prestación de una

fianza a cargo de los productores e importadores de bebidas alcohólicas, cervezas y productos del tabaco, que no es más que un depósito dado para obtener la licencia oficial para el inicio de sus actividades y como una forma de garantizar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales; por lo que este depósito bajo ningún concepto se corresponde con el pago de un tributo, como erróneamente lo entiende la impetrante, sino que constituye una caución o garantía exigida por la Administración Tributaria derivada del deber formal previsto para estos contribuyentes de obtener permiso o licencia que los habilite para el ejercicio de sus operaciones susceptibles de generar obligaciones tributarias, sin que con ello se esté yendo más allá del espíritu de la ley ni se haya violentado el principio de la legalidad tributaria, ya que si bien es cierto que el artículo 376 del Código Tributario crea este deber a cargo de los productores o fabricantes nacionales de los referidos productos, no es menos verdad, que al tratarse de una obligación o deber que no es sustantivo, nada impide que el Poder Ejecutivo ejerciera, como lo hizo, su potestad reglamentaria derivada del artículo 55 de la Constitución y que estableciera esta obligación para otros contribuyentes, sin que se observe en ello violación alguna al principio de la legalidad ni a ninguno de los principios invocados por la impetrante en su acción, ya que en el presente caso no se está creando ningún tributo ni alterando sus aspectos básicos estructurantes, sino que tan sólo se le está dando forma jurídica a la potestad reglamentaria que existe en esta materia, que le permite al Poder Ejecutivo o a la Administración Fiscal, instituir los deberes formales auxiliares de la obligación tributaria sustantiva; facultad que también se desprende del propio Código Tributario, dictado por el Congreso Nacional en ejecución de la atribución constitucional que le otorga el citado artículo 37, y que permite a la Administración Tributaria, como órgano dependiente del Poder Ejecutivo, dictar las normas generales que sean necesarias para la administración y aplicación de los tributos, sin que con ello se contravenga precepto alguno de la Constitución; que en consecuencia, procede rechazar el alegato de inconstitucionalidad del artículo 14 del Reglamento No. 79-03 formulado por la impetrante; Considerando, que el artículo 37 del referido Reglamento No. 79-03, cuya inconstitucionalidad también ha sido solicitada por la impetrante dispone textualmente lo siguiente: “Los productores nacionales e importadores de cigarrillos y cigarros deberán colocar una estampilla en las cajetillas de cigarrillos o cajas de cigarros al momento de la producción o la importación. Para el caso de los cigarrillos, la producción nacional y la importación estarán sujetas a los controles descritos en los párrafos I, II y III del presente artículo. Párrafo I. Las estampillas referidas en este artículo deberán ser colocadas en todas las cajetillas de cigarrillos, sujetas a los siguientes controles: 1. Control de entrada de estampillas. Estas estampillas deberán ser entregadas por la Dirección General de Impuestos Internos sólo a las personas o empresas dedicadas a la producción y comercialización de estos productos que estén debidamente registradas ante la Dirección General de Impuestos Internos. Para el control de las estampillas, la Dirección General de Impuestos Internos exigirá la presentación de firmas autorizadas previamente, llevando para estos fines un registro. Los productores nacionales e importadores deberán llevar un libro para el control de inventario de estampillas debidamente autorizado por la Dirección General de Impuestos Internos, la cual podrá revisarlo y auditarlo cuando lo considere oportuno. Para estos fines, cada productor deberá llevar el siguiente control de entrada: a) remitir a la DGII una solicitud de compra de estampillas, la cual una vez sea aprobada deberá pagarse con un cheque certificado por el valor de las mismas; b) al momento de entregar el cheque certificado, la DGII emitirá un recibo de pago, el cual deberá ser asentado como una entrada secuencial en el libro oficial. 2. Control del proceso productivo (traslado a almacén de producto terminado). Cada productor deberá establecer en sus instalaciones un área de pre-

almacén para el control de la producción diaria de cigarrillos, la cual deberá estar custodiada por la Dirección General de Impuestos Internos. La transferencia de estos productos al almacén para la distribución a las rutas de ventas se hará en presencia de Inspectores de Impuestos Internos, quienes procederán a la verificación y el conteo de la producción de cigarrillos del día anterior, lo que servirá de base para emitir el movimiento de existencia (entrada al almacén) y una factura oficial, la cual es asentada como salida de estampillas en el libro oficial. Los siguientes documentos deberán ser anexados en el libro oficial: a) entrada de estampillas; b) movimiento de existencia (producción) de la empresa; c) factura oficial de salida con la producción del día. Al término de cada mes, se procederá a enviar dos comunicaciones a Impuestos Internos con el movimiento de estampillas, conteniendo: las hojas del libro oficial, las facturas oficiales de despacho de cigarrillos, las facturas de compra de estampillas más el recibo de pago estandarizado; d) cualquier otro documento o registro que la Administración Tributaria estime conveniente. Párrafo II. Las importaciones de cigarrillos deberán ser depositados en un almacén fiscal o en un depósito bajo el control de la Dirección General de Impuestos Internos, donde se procederá a la colocación y control de las estampillas conforme se estipula a continuación: 1.- Control de entrada de estampillas. a) El importador remitirá a la DGII una solicitud de compra de estampillas, la cual una vez sea aprobada deberá pagarse con un cheque certificado por el valor de las mismas; b) al momento de entregar el cheque certificado, la DGII emitirá un recibo de pago, el cual deberá ser asentado como una entrada secuencial en el libro oficial. 2.- Control en almacén fiscal o depósito controlado por la Dirección General de Impuestos Internos: a) en presencia de Inspectores de Impuestos Internos se procederá a la verificación y conteo de la importación de cigarrillos, así como a la posterior colocación de las estampillas en cada cajetilla dependiendo de la presentación. Al terminar de colocar las estampillas, se procederá a emitir una factura oficial, la cual será asentada como salida de estampillas en el libro oficial; b) al término de cada día, se procederá a enviar una comunicación a la DGII con el movimiento de estampillas, conteniendo: las hojas del libro oficial; las facturas oficiales de despacho de cigarrillos; las facturas de compra de estampillas más el recibo de pago estandarizado; c) cualquier otro documento o registro que la Administración Tributaria estime conveniente. Párrafo III. En virtud de lo dispuesto en el artículo 380 del Código Tributario, el valor de las estampillas es sufragado por los contribuyentes y no será deducible del impuesto selectivo al consumo”;

Considerando, que de lo que se acaba de copiar se desprende, que el artículo 37 del Reglamento No. 79-03 establece los procedimientos de control fiscal del impuesto selectivo al consumo que grava los productos del tabaco mediante la colocación de las estampillas en las cajetillas de cigarrillos, procedimiento este con el que deben cumplir tanto los productores nacionales como los importadores y que procura evitar el trasiego informal de estos productos, sin que se observe alguna discriminación o distorsión que violente los principios constitucionales de razonabilidad e igualdad de la ley, como alega la impetrante, ya que este procedimiento se aplica a los productores nacionales y a los importadores como una formalidad imprescindible para que la Administración Tributaria pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que recaen sobre estos productos y que están a cargo de estos contribuyentes, de donde se infiere que se trata de una norma útil y razonable para el ejercicio del poder fiscal del Estado y el hecho de que en dicha norma se establezcan reglas distintas en cuanto a la forma y momento de cumplir con la obligación de colocación de las estampillas en las cajetillas de cigarrillos, no atenta contra la igualdad tributaria, ya que no se trata de exigir una tributación distinta para contribuyentes que se encuentran en igualdad de condiciones ni tampoco se basa en discriminaciones de tipo personal o

particular, sino que en la especie lo que existe es un tratamiento diferente pero uniforme, aplicado sobre dos categorías legales de contribuyentes, como son los fabricantes locales y los importadores de productos del tabaco y que obedece al momento distinto en que nace y se perfecciona la obligación tributaria de los mismos, lo que necesariamente amerita un tratamiento distinto, pero jamás desigual, ya que no proviene de discriminaciones subjetivas o individuales entre los contribuyentes;

Considerando, que en cuanto a lo alegado por la impetrante en el sentido de que las normas del citado artículo 37 violentan el principio del “Trato Nacional”, contemplado dentro del Acuerdo de la Organización Mundial de Comercio, debidamente ratificado por nuestro país, lo que lo obliga a su cumplimiento de acuerdo a lo previsto por el artículo 3 de la Constitución, frente a este señalamiento esta Corte es de criterio que si bien es cierto que el “Trato Nacional” constituye uno de los principios pilares del sistema multilateral de comercio sustentado por esta organización y contenido dentro del artículo III del GATT’94, así como dentro de otros acuerdos multilaterales anexos, se ha podido evidenciar que en la especie, el control fiscal para la colocación de estampillas a los productos importados del tabaco no transgrede ni vulnera el principio del “Trato Nacional”, como pretende la impetrante, ya que el postulado de este principio se basa en la igualdad de trato en materia de tributación interna, entre las mercancías nacionales y las importadas a fin de prohibir la aplicación de cualquier norma legal o reglamentaria que afecte la comercialización de las mercancías importadas dentro del mercado interno, lo que no ocurre en la especie, ya que a los productos del tabaco importados por la impetrante no se les está aplicando ninguna carga tributaria superior a la establecida a los productos similares nacionales, ni se le está exigiendo prescripciones que afecten o impidan su venta, distribución y uso en el mercado interno; sino que tan sólo se le está aplicando una medida de control fiscal diferente a la de los productores nacionales de dichos bienes, basada exclusivamente en el momento distinto en que nace la obligación tributaria para estas dos categorías de contribuyentes y no en el origen del producto, lo que no violenta el principio del Trato Nacional ni el artículo 3 de la Constitución de la República;

Considerando, que, por lo expuesto, esta Corte entiende que los artículos 14 y 37 del Reglamento No. 79-03, no contradicen los textos sustantivos invocados por la impetrante, por lo que no ha lugar a declararlos como no conformes con la Constitución de la República.

Por tales motivos, **Primero:** Rechaza la acción en inconstitucionalidad elevada por Bat República Dominicana, sucursal de British American Tobacco Central América, S. A., contra los artículos 14 y 37 del Reglamento No. 79-03 para la aplicación del Título IV del Código Tributario, del 4 de febrero del 2003, los que se declaran no contrarios a la Constitución;

Segundo: Ordena que la presente sentencia sea comunicada al Procurador General de la República y a la parte interesada, para los fines de lugar, y publicada en el Boletín Judicial.

Firmado: Jorge A. Subero Isa, Eglys Margarita Esmurdoc, Hugo Álvarez Valencia, Juan Luperón Vásquez, Margarita A. Tavares, Julio Ibarra Ríos, Enilda Reyes Pérez, Dulce Ma. Rodríguez de Goris, Julio Aníbal Suárez, Edgar Hernández Mejía, Darío O. Fernández Espinal y Pedro Romero Confesor. 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, Secretaría General, que certifico.

www.suprema.gov.do