

SENTENCIA DEL 17 DE JUNIO DE 2009, NÚM. 29

Sentencia impugnada: Tribunal Contencioso-Tributario, del 19 de enero de 2007.
Materia: Contencioso-Tributario.
Recurrente: Estado Dominicano y/o Dirección General de Impuestos Internos.
Abogado: Dr. César Jazmín Rosario.
Recurrido: Compañía de Electricidad y Cogeneración de Uvero, S. A.
Abogados: Licdos. Luis Miguel Rivas y Hipólito Herrera Vasallo y Dr. Juan Manuel Pellerano.

CÁMARA DE TIERRAS, LABORAL, CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Y CONTENCIOSO-TRIBUTARIO.

Casa

Audiencia pública del 17 de junio de 2009.

Preside: Juan Luperón Vásquez.

Dios, Patria y Libertad

En Nombre de la República, la Cámara de Tierras, Laboral, Contencioso-Administrativo y Contencioso-Tributario de la Suprema Corte de Justicia, dicta en audiencia pública la siguiente sentencia:

Sobre el recurso de casación interpuesto por el Estado Dominicano y/o la Dirección General de Impuestos Internos, institución de derecho público y órgano autónomo de la Administración Tributaria, regulada por las Leyes núms. 166-97 y 227-06, representada por el Procurador General Tributario, Dr. César Jazmín Rosario, dominicano, mayor de edad, casado, abogado, con cédula de identidad y electoral Núm. 001-0144533-6, contra la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso-Tributario el 19 de enero de 2007, cuyo dispositivo se copia más adelante;

Oído al alguacil de turno en la lectura del rol;

Oído en la lectura de sus conclusiones a los Licdos. Luis Miguel Rivas y Julio Rojas, por sí y por el Dr. Hipólito Herrera Vasallo, abogados de la recurrida Compañía de Electricidad y Generación Uvero, S. A.;

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 15 de marzo de 2007, 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 del Estado Dominicano y/o la Dirección General de Impuestos Internos, recurrentes, mediante el cual proponen los medios de casación que se indican más adelante;

Visto el memorial de defensa, depositado en la Secretaría de la Suprema Corte de Justicia el 30 de enero de 2009, suscrito por los Licdos. Luis Miguel Rivas y Hipólito Herrera Vasallo

y el Dr. Juan Manuel Pellerano, con Cédulas de Identidad y Electoral núms. 001-0794943-0, 001-0101621-0 y 001-0097911-1, respectivamente, abogados de la recurrida, Compañía de Electricidad y Cogeneración de Uvero, S. A.;

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, 20 y 65 de la Ley sobre Procedimiento de Casación; 150 y 176 de la Ley núm. 11-92 que instituye el Código Tributario de la República Dominicana;

La CORTE, en audiencia pública del 20 de abril de 2009, estando presentes los Jueces: Juan Luperón Vásquez, Presidente; Julio Aníbal Suárez, Enilda Reyes Pérez, Darío O. Fernández Espinal y Pedro Romero Confesor, asistidos de la Secretaria General y después de haber deliberado los jueces signatarios de este fallo;

Considerando, que en la sentencia impugnada y en los documentos a que ella se refiere, consta lo siguiente: a) que en fecha 31 de marzo de 2006, la Dirección General de Impuestos Internos notificó a la hoy recurrida, la rectificativa a su declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal 2004; b) que juzgando improcedente dicha notificación, la Compañía de Electricidad y Cogeneración de Uvero, S. A., interpuso en fecha 10 de abril de 2006, un recurso de reconsideración ante la Dirección General de Impuestos Internos, la que en fecha 25 de abril de 2006, dictó su Resolución núm. 271-06, cuyo dispositivo es el siguiente: “1) Declarar regular y válido en la forma, el Recurso de Reconsideración interpuesto por la Compañía de Electricidad y Cogeneración de Uvero, S. A., 2) Rechazar, en cuanto al fondo todo el recurso interpuesto; 3) Mantener en todas sus partes la declaración rectificativa del Impuesto sobre la Renta del período fiscal 2004, efectuada de oficio en fecha 31 de marzo de 2006; 4) Autorizar a la Oficina de Grandes Contribuyentes a notificar al contribuyente la rectificación efectuada a la declaración jurada sobre la Renta del período fiscal 2004; 5) Conceder un plazo de quince (15) días a partir de la fecha de notificación de la presente resolución para el ejercicio de las acciones de derecho correspondientes; 6) Notificar la presente resolución a la empresa Compañía de Electricidad y Cogeneración de Uvero, S. A., para su conocimiento y fines pertinentes”; c) que sobre el recurso interpuesto, intervino la sentencia ahora impugnada cuyo dispositivo es el siguiente: “**Primero:** Declara, bueno y válido en cuanto a la forma, el recurso contencioso-tributario incoado por la parte recurrente Compañía de Electricidad y Cogeneración de Uvero, S. A., en fecha 9 de julio del año 2006, contra la Resolución de Reconsideración núm. 271-06 de fecha 25 de abril del año 2006, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos; **Segundo:** Revoca, en cuanto al fondo, la Resolución de Reconsideración núm. 271-06 de fecha 25 de abril del año 2006, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos, por improcedente, mal fundada y carente de base legal; **Tercero:** Ordena, la comunicación por Secretaría de la presente sentencia a la parte recurrente, Compañía de Electricidad y Cogeneración de Uvero, S. A., así como al Magistrado Procurador General Tributario; **Cuarto:** Ordena que la presente

sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Contencioso Tributario”;

Considerando, que en su memorial de casación los recurrentes proponen los siguientes medios: **Primer Medio:** Errónea aplicación de la Ley, falsa interpretación y mala aplicación de las Leyes núms. 147-00 y 12-01 y del artículo 287, literal k) del Código Tributario; **Segundo Medio:** Desnaturalización de los hechos; **Tercer Medio:** Errónea y Falsa aplicación del Principio Constitucional de Legalidad Tributaria, consagrado en el numeral 1 del artículo 37 de la Constitución de la República y del literal K) del artículo 287 del Código Tributario; **Cuarto Medio:** Falta de motivos y falta de base legal. Violación a los artículos 164 del Código Tributario y 141 del Código de Procedimiento Civil y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos, y demás textos legales vigentes, atinentes a la motivación de las sentencias en la República Dominicana;

En cuanto a la excepción de inconstitucionalidad e inadmisibilidad del recurso;

Considerando, que en su memorial de defensa la recurrida plantea en primer término la excepción de inconstitucionalidad de los artículos 9, 10 y 11 de la Ley núm. 12-01 de fecha 9 de enero de 2001, que modificó la Ley núm. 147-00 sobre Reforma Tributaria, alegando en síntesis, “que el vicio de inconstitucionalidad que acusan dichos artículos, constituye vicios materiales o sustanciales motivados por la incompatibilidad con preceptos constitucionales como son: el derecho de defensa, derecho de propiedad y los principios de no confiscatoriedad, razonabilidad e igualdad, entre otros; que nadie discute la facultad del Estado para establecer y crear los instrumentos necesarios que le permitan satisfacer su necesidad financiera y su facultad de imposición, la que no es ilimitada, sino, que tiene como límites principios y derechos fundamentales que son objeto de protección constitucional, como son: el principio de legalidad, de igualdad o capacidad contributiva, de equidad o no confiscatoriedad, el de irretroactividad y el de razonabilidad, entre otros, los que han sido vulnerados por dichos artículos y los convierte en inconstitucionales, ya que al amparo de los mismos se ha establecido el inconstitucional criterio de una presunción irrefragable de renta o de ganancias, que no admite prueba en contrario, lo que no es conforme con los preceptos constitucionales, ya enunciados, puesto que los mismos constituyen límites para esta presunción, los que deben ser respetados por el legislador en el ámbito tributario”;

Considerando, que los textos legales cuya inconstitucionalidad es invocada por la recurrida en su primer medio de defensa, son los artículos 9, 10 y 11 de la Ley núm. 12-01 de fecha 9 de enero de 2001, la que modificó la Ley núm. 147-00 sobre Reforma Tributaria, y que establecen el pago mínimo del 1.5% de los ingresos brutos por concepto de impuesto sobre la renta, que constituye una obligación tributaria instituida por uno de los poderes públicos en ejecución de las atribuciones que la Constitución de la República en su artículo 37, delega al Congreso Nacional, entre ellas, la de establecer los impuestos o contribuciones generales y determinar el modo de su recaudación e inversión; que en ejercicio de este mandato, el Congreso Nacional aprobó las Leyes núms. 147-00 y 12-01, que modifican el

Código Tributario y que establecieron por una vigencia de tres (3) años la obligación del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta ascendente al 1.5% de los ingresos brutos del año fiscal, aplicable a las personas jurídicas contempladas en el artículo 297 del mismo código, con la finalidad de crearles un régimen especial o extraordinario dentro del propio Impuesto Sobre la Renta, basado en una presunción legal de ganancias que no admite pérdidas, ya que se traduce en la obligación de efectuar el pago mínimo, tomando como parámetro los ingresos brutos de dichos contribuyentes;

Considerando, que de lo anterior se desprende que, contrario a lo que alega la recurrida en el sentido de que dichos artículos son inconstitucionales, porque según ella violentan los principios de legalidad, de igualdad o capacidad contributiva, de equidad o no confiscatoriedad, de irretroactividad y el de razonabilidad, entre otros, lo que además violenta la seguridad jurídica de los contribuyentes así como la legalidad tributaria, esta Suprema Corte ratifica el criterio sostenido en otra de sus sentencias donde declara que “esta obligación está acorde con los preceptos instituidos por la Constitución para la Tributación, al emanar del poder público que goza de supremacía tributaria, como lo es el Congreso Nacional, que al tenor de lo previsto por el numeral 1) del artículo 37, tiene la exclusividad para legislar en materia tributaria, lo que incluye no sólo crear el impuesto sino también regular sus modalidades o formas de recaudación y de inversión”; que en la especie, cuando el legislador instituye la obligación del pago mínimo, como un régimen especial y extraordinario dentro del mismo Impuesto Sobre la Renta, pero con características propias e independientes de éste, no ha hecho más que ejercer su atribución tributaria para establecer modalidades de pago distintas, frente a situaciones desiguales, lo que no es injusto, expropiatorio, ni discriminatorio, ni muchos menos violenta la seguridad de los contribuyentes, como pretende la recurrida, al no tratarse de una obligación que provenga de la fuerza o de la arbitrariedad del Estado, sino que se basa en una relación de derecho derivada del ejercicio de la prerrogativa que el ordenamiento jurídico le concede al legislador mediante la Constitución, para establecer modalidades con respecto a la tributación, a fin de darle forma jurídica y legal a uno de los deberes fundamentales de todo hombre en sociedad, como lo es el contenido en el artículo 9, inciso e) de la propia Constitución, que establece la obligación de “contribuir en proporción a su capacidad contributiva para las cargas públicas”, lo que conlleva que, sin atentar contra el principio de la igualdad de todos ante la misma norma, y sin que luzca injusto ni discriminatorio, se puedan establecer leyes que decreten una forma de tributación distinta para determinados segmentos de la sociedad que, por sus circunstancias particulares no puedan estar sujetos a las normas de la colectividad en general, ya que el deber antes citado, se corresponde con el aforismo que reza: “Igual tributación para los iguales y desigual para los desiguales”, que es la aplicación correcta de los principios de equidad y progresividad, dos de los pilares en que se fundamenta la tributación, que implican que los tributos no pueden ser justos sino en la medida en que se trate de manera desigual a los desiguales, ya que la progresividad tiene por finalidad establecer una

mayor carga tributaria para aquellas personas que poseen una mayor capacidad económica, de manera que haya igualdad en el sacrificio por el bien común, lo que en la especie, ha sido acatado por el legislador al instituir la obligación del pago mínimo sobre un segmento de contribuyentes, y esto tampoco altera ni violenta la seguridad jurídica de los mismos, al tratarse de una norma que conlleva una nueva modalidad de tributación dentro de un impuesto preexistente, creada dentro de la competencia que el legislador tiene en esta materia, que lo faculta para usar su poder de dictar disposiciones que garanticen el recaudo oportuno de los ingresos fiscales; que por lo expuesto, no ha lugar a declarar como no conforme con la Constitución la obligación del pago mínimo, por lo que se rechaza la excepción de inconstitucionalidad planteada por la recurrida;

Considerando, que la recurrida también plantea que el recurso de casación de que se trata sea declarado inadmisibile bajo el fundamento de que ha sido interpuesto de manera alternativa u opcional por el Estado Dominicano y /o la Dirección General de Impuestos Internos, que son dos sujetos de derecho publico provistos de personalidad jurídica y propia totalmente distinta, por lo que el empleo de esta expresión integrada por la conjunción copulativa “y” y la conjunción disyuntiva “o”, son contradictorias y excluyentes, lo que provoca la ausencia de identidad, identificación e individualidad de la parte que pretende ostentar la calidad de recurrente, lo que además provoca una indefensión al imposibilitarle a la parte adversa derivar las consecuencias legales como parte de sus medios de defensa, por lo que dicho recurso debe ser declarado inadmisibile”;

Considerando, que contrario a lo que alega la recurrida, en el sentido de que el uso de la conjunción copulativa “y” con la conjunción disyuntiva “o”, para identificar a la parte recurrente, resulta contradictorio y excluyente, lo que afectó su defensa, esta Suprema Corte considera que el uso de estas conjunciones resulta irrelevante en la especie, ya que, de acuerdo a lo previsto por los artículos 30 y 150 del Código Tributario, cualquiera de las dos entidades públicas identificadas como recurrentes posee la calidad y el interés necesario para interponer por sí misma el presente recurso, lo que además, no le impidió a la recurrida presentar a tiempo sus medios de defensa contra el mismo; en consecuencia, se rechaza dicho medio de inadmisión por improcedente y mal fundado;

Considerando: que en el desarrollo de los medios de casación propuestos, los que se examinan conjuntamente por su vinculación y por la solución que tendrá el presente caso, los recurrentes alegan, en síntesis, lo siguiente: que la sentencia impugnada adolece de graves errores en la aplicación de la ley, no sólo porque desnaturaliza los hechos, sino principalmente porque desconoce el verdadero espíritu de las Leyes núms. 147-00 y 12-01 que establecieron el Pago Mínimo del 1.5% de los ingresos brutos del contribuyente, como pago mínimo del Impuesto Sobre La Renta, por lo que en esta sentencia se aplican erróneamente estas leyes, al no tomar en cuenta que las mismas tuvieron como propósito crear disposiciones especiales dentro del propio Impuesto Sobre la Renta, mediante la creación de una presunción de ganancias o rentas que durante la vigencia del 1.5% no

permitió la existencia de pérdidas a los fines fiscales; que en base al criterio de estos dos textos legales se establecieron los siguientes parámetros: 1) Mantener el régimen ordinario o normal del Impuesto Sobre la Renta, que seguiría funcionando para las personas físicas, pequeñas empresas y explotaciones agropecuarias, es decir, para todos aquellos contribuyentes, que no estaban sujetos al pago del 1.5% de sus ingresos brutos como pago mínimo del Impuesto Sobre La Renta y estos contribuyentes, sujetos a este régimen ordinario, sí podían tener pérdidas, liquidar con pérdidas y arrastrar esas pérdidas para compensarlas en ejercicios futuros, ya que para estos contribuyentes el literal k) del artículo 287, que trata de las pérdidas compensables, tenía plena vigencia y aplicación: 2) Establecer un régimen extraordinario o excepcional del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, equivalente al 1.5% de los ingresos brutos anuales de los contribuyentes, el cual, al establecer un pago mínimo en el Impuesto Sobre la Renta, consagró la existencia obligatoria de ganancias, es decir una presunción de rentas netas mínimas, que se traduce en un 1.5% de pago mínimo; por lo que la finalidad perseguida por estas leyes no fue crear un impuesto nuevo o una legislación aislada, sino la creación de un régimen especial o extraordinario dentro del propio Impuesto Sobre la Renta, cuyo objetivo fue lograr un pago mínimo en dicho impuesto, tomando como parámetro los ingresos brutos del contribuyente y por tanto, al tratarse de un impuesto mínimo, se da por sentado que es imposible la existencia de pérdidas durante la vigencia de esta presunción de renta mínima o pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, por lo que al no interpretarlo así, se debe concluir que en el presente caso ha existido una mala aplicación de las Leyes núms. 147-00 y 12-01, así como del artículo 287, literal k) del Código Tributario por parte del Tribunal a-quo, que amerita la inmediata casación de su sentencia;

Considerando, que en las motivaciones de la decisión impugnada el Tribunal a-quo expresa lo siguiente: “que este tribunal, una vez concluido el estudio de los elementos del presente caso, es del criterio de que ciertamente, tal y como alega la recurrente, la interpretación que hace la Dirección General de Impuestos Internos de la Ley 11-92, excede su potestad y el alcance de la misma, toda vez que pretende derogar la aplicación del artículo 287 letra k) del Código Tributario (Ley 11-92), que dice: “Las pérdidas que sufrieren las empresas en sus ejercicios económicos, serán deducibles de las utilidades obtenidas en los ejercicios inmediatos siguientes al de las pérdidas, sin que esta compensación pueda extenderse más allá de tres ejercicios”, para el año fiscal 2004, sin que texto legal alguno ampare dicha derogación; que pretender excluir de las declaraciones juradas del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal del año 2004 las pérdidas soportadas por los contribuyentes durante el año fiscal 2003, sólo bajo el alegato de que en el año 2003 se pagó dicho impuesto en base al ya mencionado 1.5% de las ventas o ingresos brutos, y que en consecuencia es inaplicable para el año fiscal 2004 el artículo 287 letra K del Código Tributario (Ley 11-92), pues viola el principio de la legalidad en materia tributaria, previsto en nuestra constitución política, al derogar implícitamente la aplicación del referido artículo sin

una base legal que sustente dicha derogación”;pero,

Considerando, que lo expuesto anteriormente revela, que tal como alegan los recurrentes, el Tribunal a-quo incurrió en una errónea aplicación del artículo 287, literal K del Código Tributario y de las leyes que regulan la figura del pago mínimo, al considerar en su sentencia que “las pérdidas soportadas por la hoy recurrida en el año fiscal 2003 podían ser incluidas en la declaración jurada del año fiscal 2004”, ya que tal como ha sido juzgado por esta Suprema Corte de Justicia en otras decisiones : “el pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, establecido en la Ley núm. 12-01, equivalente al 1.5% de los ingresos brutos, establece una presunción de renta en la que se descarta la existencia de pérdidas para aquellos contribuyentes a los cuales la propia ley les presumía ganancias, es decir, las pérdidas sufridas por aquellos contribuyentes sujetos al régimen extraordinario del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta de la Ley núm. 12-01, no están sujetas a reembolso o compensación en los años posteriores”; por lo que, contrario a lo que establece el Tribunal a-quo en su sentencia, y sin que con ello se viole la legalidad tributaria, la acreditación de pérdidas a los fines impositivos permitida por el señalado artículo 287, literal k) del Código Tributario, sólo aplica bajo el régimen de imputación ordinario, previsto por el artículo 267 del Código Tributario para el cálculo del Impuesto Sobre la Renta, consistente en la determinación de ingresos y gastos, a los fines de establecer el balance imponible, lo que no aplica en la especie, ya que dicho tribunal no observó, que en el ejercicio fiscal que se discute, la recurrida tributó bajo otro régimen que también es parte del Impuesto Sobre la Renta, y que fue establecido por el Congreso Nacional mediante la Ley núm. 12-01, que modifica la Ley núm. 147-00, con carácter extraordinario, y con una vigencia temporal de tres (3) años, a partir del ejercicio fiscal 2001 y que es el régimen o sistema del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta, instituido por el artículo 9 de dicha ley, que dispone lo siguiente: “Independientemente de las disposiciones del artículo 267 de este código, el pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta de las entidades señaladas en dicho artículo será del uno punto cinco por ciento (1.5%) de los ingresos brutos del año fiscal;

Considerando, que de la disposición anterior se desprende, que contrario a lo que considera dicho tribunal, la obligación del pago mínimo del Impuesto Sobre la Renta se traduce en una presunción legal de ganancias para los contribuyentes, sujetos pasivos de esta obligación, por lo que lógicamente bajo este sistema no se admite la deducción de pérdidas que provengan de los períodos fiscales que tributaron bajo esta modalidad, ni durante su vigencia, ni luego de su caducidad, como erróneamente establece dicho tribunal en los motivos de su sentencia, ya que al establecer la Ley núm. 12-01 la presunción de ganancias para esos períodos, que se traducía en la obligación del pago mínimo del 1.5% de los ingresos brutos del año fiscal, que debía ingresarse a la Administración con carácter de pago definitivo, no sujeto a reembolso ni a compensación, esta presunción legal eliminó la aplicación del referido literal k) del artículo 287 del Código Tributario; que al no decidirlo así, la sentencia impugnada adolece de los vicios denunciados por los recurrentes en los medios

examinados, por lo que procede su casación;

Considerando, que en la materia contencioso-tributaria no hay condenación en costas, de acuerdo a lo previsto por el artículo 176 del Código Tributario.

Por tales motivos, **Primero:** Casa la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso-Tributario el 19 de enero de 2007, cuyo dispositivo se ha copiado en parte anterior del presente fallo, y envía el asunto por ante la Primera Sala de dicho tribunal; **Segundo:** Declara que en esta materia no ha lugar a condenación en costas.

Así ha sido hecho y juzgado por la Cámara de Tierras, Laboral, Contencioso-Administrativo y Contencioso-Tributario de la Suprema Corte de Justicia, y la sentencia pronunciada por la misma, en la ciudad de Santo Domingo de Guzmán, Distrito Nacional, capital de la República, en su audiencia pública del 17 de junio de 2009, años 166° de la Independencia y 146° de la Restauración.

Firmado: Juan Luperón Vásquez, Julio Aníbal Suárez, Enilda Reyes Pérez, 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 al pie, en la audiencia pública del día, mes y año en ella expresados, y fue firmada, leída y publicada por mí, Secretaria General, que certifico.

www.suprema.gov.do