
Sentencia impugnada: Tribunal Superior Administrativo, del 31 de marzo de 2014.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: Philip Morris Dominicana, S. A.

Abogadas: Licda. Juliana Faña Arias y Dra. Juliana Faña Arias.

Recurrido: Dirección General de Impuestos Internos (DGII).

Abogado: Licdos. Iónides Almonte y Lorenzo Natanael Ogando de La Rosa.

TERCERA SALA.

Casa.

Audiencia pública del 15 de julio de 2015.

Preside: Manuel Ramón Herrera Carbuccia.

Dios, Patria y Libertad

En Nombre de la República, la Tercera Sala de lo Laboral, Tierras, 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 Philip Morris Dominicana, S. A. RNC-1-0201887-1, (Antigua Industria de Tabacos León Jiménes, S. A.), sociedad constituida bajo las leyes de la República Dominicana, con domicilio social en la Av. Winston Churchill esq. Rafael Augusto Sánchez, Torre Acrópolis Center, Piso 22, Local núm. 1099, Piantini, de esta ciudad, debidamente representada por su directora general señora Liliana Cabeza Álvarez, de nacionalidad mexicana, mayor de edad, Pasaporte núm. 07380016858, domiciliada y residente en la ciudad de Santo Domingo, contra la sentencia dictada por la Tercera Sala (Liquidadora) del Tribunal Superior Administrativo, el 31 de marzo del 2014, cuyo dispositivo se copia más adelante;

Oído al alguacil de turno en la lectura del rol;

Oído en la lectura de sus conclusiones a la Licda. Juliana Faña Arias, abogada de la recurrente Philip Morris Dominicana, S. A. (antigua Industria Dominicana de Tabacos León Jiménes, S. A.);

Oído en la lectura de sus conclusiones al Lic. Iónides Almonte, por sí y por el Lic. Lorenzo Natanael Ogando de La Rosa, abogados de la recurrida Dirección General de Impuestos Internos (DGII);

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 6 de mayo del 2014, suscrito por Dra. Juliana Faña Arias, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0853531-1, abogada de la recurrente, mediante el cual propone el medio que se indica más adelante;

Visto el memorial de defensa depositado en la secretaría de la Suprema Corte de Justicia el 2 de julio de 2014, suscrito por el Lic. Lorenzo Natanael Ogando De la Rosa, Cédula de Identidad y Electoral núm. 001-0768456-5, abogado de la recurrida;

Que en fecha 24 de junio de 2015, esta Tercera Sala en sus atribuciones de lo Contencioso-Tributario, integrada por los Jueces: Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Presidente; Edgar Hernández Mejía y Francisco Antonio Ortega Polanco, procedieron a celebrar audiencia pública asistidos de la secretaria general, para conocer del presente recurso de casación;

Visto el auto dictado el 13 de julio de 2015, por el magistrado Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Presidente de

la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia, por medio del cual llama, en su indicada calidad, a los magistrados Sara I. Henríquez Marín y Robert C. Placencia Alvarez, Jueces de esta Sala, para integrar la misma en la deliberación y fallo del recurso de casación de que se trata, de conformidad con la Ley núm. 684 de 1934;

Visto la Ley núm. 25 de 1991, modificada por la Ley núm. 156 de 1997, y los artículos 1, 20 y 65 de la Ley sobre Procedimiento de Casación;

Considerando, que en la sentencia impugnada y en los documentos a que se refiere consta lo siguiente: **a)** que en fecha 16 de noviembre de 2009, mediante comunicación GGC núm. 72836, la Dirección General de Impuestos Internos le notificó a la empresa Industria de Tabacos León Jimenes, S. A., las rectificativas de oficio practicadas a sus declaraciones de retenciones del impuesto sobre la renta correspondiente a los periodos fiscales de diciembre de 2007 y diciembre de 2008; **b)** que no conforme con estas notificaciones, la citada empresa interpuso recurso de reconsideración que fue decidido mediante Resolución de Reconsideración núm. 077-10 del 7 de marzo de 2010, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos mediante la cual procedió a confirmar en todas sus partes dichas rectificativas; **c)** que sobre el recurso contencioso tributario interpuesto por dicha empresa mediante instancia depositada en la secretaría del Tribunal Superior Administrativo en fecha 14 de abril de 2010, la Tercera Sala (Liquidadora) de dicho tribunal, dictó la sentencia objeto del presente recurso de casación, cuyo dispositivo es el siguiente: **"Primero:** Declara bueno y valido en cuanto a la forma el recurso contencioso tributario, incoado por la empresa Industria de Tabaco León Jimenes, S. A., contra la resolución de reconsideración núm. 077-10, de fecha 5 de marzo del año 2010, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), por haber sido interpuesto conforme los preceptos legales que rigen la materia; **Segundo:** Rechaza en cuanto al fondo el referido recurso y en consecuencia confirma en todas y cada una de sus partes la resolución de reconsideración núm. 077-10, de fecha 5 de marzo del año 2010, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), en virtud de los motivos indicados; **Tercero:** Declara el proceso libre de costas; **Cuarto:** Ordena la comunicación de la presente sentencia por secretaría, a la parte recurrente, Industria de Tabaco León Jiménez, S. A., a la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y al Procurador General Administrativo; **Quinto:** Ordena que la presente sentencia sea publicada en el Boletín del Tribunal Superior Administrativo";

Considerando, que la recurrente propone en su recurso de casación el siguiente medio: **Único Medio:** Violación a los artículos 291 y 222, modificado por la Ley núm. 204-97, ambos del Código de Trabajo; violación a los artículos 6 y 37, (numeral 1) y 93 (numeral 1) y 243 de la Constitución de la República;

Considerando, que en el desarrollo de su único medio de casación propuesto, la recurrente alega "que el tribunal a-quo incurrió en un primer error al interpretar y violar la ley cuando cercena y mutila la definición del salario de navidad que establece el artículo 219 del Código Laboral, estatuyendo que el mismo solamente lo conforma la duodécima parte del salario anual devengado por el trabajador. Ello lo hace en franca inobservancia de que el Código de Trabajo estipula que ello es en perjuicio de lo establecido en el pacto colectivo de condiciones de trabajo, los usos o costumbres, y la decisión del patrono de otorgar una suma mayor por dicho concepto. De lo estipulado en el Código de Trabajo en su artículo 219 se advierte que la definición del salario de navidad parte de un monto mínimo que podría ser superior dependiendo de lo estipulado por la empresa con sus trabajadores, razón por la cual la exención, diferente a como pretende sostener la mayoría de los jueces del Tribunal a-quo, conforme la parte introductoria del párrafo del artículo 222 del Código de Trabajo, no lo limita a la definición del salario de navidad según su mínimo básico, sino que establece que el mismo estará exento del Impuesto sobre la Renta y que dicha disposición (que es abierta y extensiva al salario de navidad según la definición general establecida en el Código de Trabajo) se establece sine qua nom aun y cuando, por ejemplo, el monto sea superior a los cinco salarios mínimos legalmente establecidos que era la exención originalmente estipulada en el texto original del Código de Trabajo. En ninguna parte de la ley laboral se establece que la exención del salario de navidad está basada en la duodécima parte del salario anual devengado por el trabajador pues disponer eso sería no solamente inobservar que la exención se establece de manera abierta cuando se dispone taxativamente que el salario de navidad no está sujeto a cesión, embargo, gravamen ni está sujeto al Impuesto sobre la Renta sino que también plantearlo de otra manera sería contrariar la misma definición de salario de navidad que establece el artículo 219 del Código de Trabajo y que el tribunal a-quo mutila y cercena para justificar la coherencia de su

equivocado fallo. Siguiendo con el presente medio de casación, con relación a la violación a las leyes, ha sido juzgado por esa Honorable Corte de Casación que “para que haya violación a la ley en una sentencia es preciso que en su forma o por la solución dada al asunto del cual estaban apoderados los jueces que la dictaron, esté en oposición con la letra y con el espíritu de alguna ley” (Casación, 17 mayo 1929, B. J. 226, pág. 10). En la especie, el Tribunal a-quo desconoció notoria y abiertamente la disposición de la Ley que exonera a todo trabajador del pago de impuesto sobre la renta con cargo a su salario de navidad, independientemente de que el mismo haya sido otorgado por encima a la duodécima parte del salario anual devengado por los trabajadores. En efecto, el artículo 219 del Código de Trabajo establece claramente que el salario de navidad “consiste en la duodécima parte del salario ordinario devengado por el trabajador en el año calendario, sin perjuicio de los usos y prácticas de la empresa, lo pactado en el Convenio Colectivo o el derecho del empleador de otorgar por concepto de éste una suma mayor”. A seguidas, el artículo 222 del mismo Código de Trabajo, modificado por la Ley 204-97 de octubre del 1997 consagra que “el salario de navidad no es susceptible de gravamen, embargo, cesión o venta, ni está sujeto al impuesto sobre la renta. Esta disposición se aplica aunque el monto pagado sea mayor de los cinco salarios mínimos legalmente establecidos”. En la especie la sentencia impugnada viola los textos legales precitados pues con su fallo el tribunal a-quo asumiría implícitamente que existe una ambigüedad jurídica y una contradicción normativa, sin embargo, si en realidad existiera tal ambigüedad, el Código de Trabajo que es el ordenamiento legal que crea la exención impositiva del salario de navidad (no el Código Tributario), tiene mecanismos para resolver este tipo de situaciones, la que se debe solucionar con la aplicación del Principio VIII del Código de Trabajo que establece que en caso de concurrencia de varias normas legales o convencionales, prevalecerá la más favorable al trabajador, además de que esta contradicción quedó subsanada mediante la Ley núm. 204-97, con la cual el legislador eliminó el tope de los cinco salarios mínimos para considerar exento el salario de navidad y mantener los usos y prácticas de la empresa, lo pactado en el convenio colectivo o el derecho del empleador de otorgar por concepto de éste una suma mayor, acción legislativa que lógicamente se basa en el principio de la no contradicción en la que una norma no puede subsistir si la otra que la contradice permanece, uno de los tres principios de la lógica, por tales razones la sentencia impugnada debe ser anulada;

Considerando, que la sentencia objeto del presente recurso expresa: “que tal y como se infiere de los artículos 219 y 222 del Código de Trabajo, puede afirmarse que el llamado sueldo de navidad está exento del Impuestos sobre la Renta, sin embargo, cabe señalar que es la misma ley que de manera clara establece como está compuesto ese salario de navidad, y en ese sentido solo abarca la duodécima parte del salario anual; dichas previsiones legales se complementan entre sí, por un lado se crea la exención del Impuestos sobre la Renta de manera expresa para el Salario de Navidad y por otro lado se limita a la duodécima parte que está exenta, sin desconocer lo relativo a que el monto supera los cinco salarios mínimos” y “el artículo 251 del citado Código establece: “incurre en la infracción de mora el que paga la deuda tributaria después de la fecha establecida al efecto” y añade: “el artículo 252 del mencionado Código dispone: “la mora será sancionada con recargos del 10% el primer mes o fracción de mes y un 4% adicional por cada mes o fracción de mes subsiguientes”;

Considerando, que la sentencia objeto del presente recurso expresa: “que en el caso en cuestión no hay dudas que cualquier monto que exceda de la duodécima parte sí es susceptible del gravamen del Impuesto sobre la Renta, y siendo que la Sala ha verificado que las rectificativas realizadas por la DGII se fundan en montos que exceden esa proporción señalada del salario de navidad; que además, las diferencias de impuestos determinadas en las rectificativas de oficio practicadas a las Declaraciones Juradas de Retenciones del Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los períodos fiscales de diciembre 2007 y 2008, están sujetas a la aplicación de recargos moratorios e intereses indemnizatorios, como consecuencia del incumplimiento oportuno y cabal del tributo; por lo que procede rechazar el presente Recurso Contencioso Tributario en todas sus partes la Resolución de Reconsideración núm. 077-10 de fecha 05/03/2010, dictada por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII)”;

Considerando, que con respecto al argumento central que invoca la recurrente en el medio que se examinan en el sentido de que al establecer en su sentencia que los artículos 219 y 222 del Código de Trabajo que establecen la exención del Impuesto sobre la Renta del salario de Navidad, han sido implícitamente modificados por el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98 para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, el tribunal a-quo ha violado

preceptos de rango constitucional como son: el de legalidad y el de separación de poderes, al examinar la sentencia impugnada se ha podido establecer que en la misma se expresa lo siguiente: “que por su parte el artículo 222 del Código de Trabajo establece que “El salario de Navidad no es susceptible de gravamen, embargo, cesión o venta, ni está sujeto al Impuesto sobre la Renta. Párrafo (agregado según Ley núm. 204-97, G. O. 9966, de fecha 31 de octubre de 1997): Esta disposición se aplica aunque el monto pagado sea mayor de los cinco (5) salarios mínimos legalmente establecido”; que “asimismo el artículo 48 del Reglamento para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, núm. 139-98 de fecha 13 de abril de 1998, señala que además de la exención anual establecida en el literal o) del artículo 299 del Código Tributario, también está exento el salario de navidad de acuerdo con las previsiones de la Ley núm. 16-92 de fecha 29 de mayo de 1992 y sus modificaciones (Código de Trabajo), hasta el límite de la duodécima parte del salario anual; que de lo precedentemente expuesto se advierte que si bien es cierto que la empresa mediante cualquier uso, costumbre o pacto colectivo puede pactar con el empleado cualquier disposición, no menos cierto es que la aplicación de los artículos 219 y 222 del Código de Trabajo fueron implícitamente modificados por el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98, puesto que al ser posterior la puesta en vigencia de dicho reglamento, la exención del impuesto sobre la renta del salario de navidad se limita únicamente a la duodécima parte del salario anual del empleado. Que es necesario precisar que una cosa es lo estipulado por las normas fiscales y sus reglamentos y otra es el acuerdo o pacto convenido entre empleados y empleador, puesto que en ningún caso el pacto laboral o entre particulares, puede prevalecer sobre las disposiciones de las leyes tributarias de ahí que no importa que aún cuando el empleador pague por encima de los cinco salarios mínimos estipulados en la ley, el salario que sobrepase la duodécima parte del salario anual está gravado con el Impuesto sobre la Renta; que contrario a lo que parece entender la empresa, el propósito del legislador al establecer el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98 para la aplicación del Impuesto sobre la Renta, es limitar hasta donde se puede exonerar del Impuesto sobre la Renta el salario de Navidad, puesto que el artículo 222 del Código de Trabajo lo dejaba abierto hasta cualquier monto que se pagara, que de no esclarecer el monto exento esto podía dar como consecuencia una evasión de impuestos. Que en el caso de la especie no se toma en cuenta ningún tipo de acuerdo sostenido entre la empresa y los trabajadores, sino lo que dice la ley, que lo que busca es precisar que el exceso de la duodécima parte del salario de navidad debe ser retenido por la empresa”;

Considerando, que lo transcrito precedentemente revela, que al establecer en su sentencia “que la aplicación de los artículos 219 y 222 del Código de Trabajo fueron implícitamente modificados por el artículo 48 del Reglamento núm. 139-98, puesto que al ser posterior la puesta en vigencia de dicho reglamento, la exención del Impuesto sobre la Renta del salario de Navidad se limita únicamente a la duodécima parte del salario anual del empleado”; con esta errónea interpretación el Tribunal a-quo incurrió en una evidente violación de varios preceptos de rango constitucional como son el de la separación de poderes, el de legalidad y el de legalidad tributaria, así como desconoció el principio de la jerarquía de las Fuentes del Derecho Francés, aplicable en el derecho dominicano, donde la Ley ocupa un rango superior al del Reglamento, por lo que bajo ningún concepto puede ser derogada, sustituida o modificada ni expresa ni tácitamente por éste, sin importar que dicho reglamento, como alega dicho tribunal, sea posterior a la ley en cuestión, ya que las reglas que se aplican para resolver los conflictos de leyes en el tiempo se aplican entre normas de igual categoría o de categoría superior, lo que no ocurre en la especie donde el tribunal pretende establecer que un reglamento posterior puede modificar implícitamente disposiciones contenidas en una ley anterior, interpretación que a todas luces es errónea, por lo que carece de validez, ya que si bien es cierto que tanto la ley como el reglamento son reglas de derecho que tienen ciertas características comunes, no menos cierto es que desde el punto de vista formal y de su jerarquía existe una diferencia esencial entre estas dos normas, ya que la ley es una norma votada por el Congreso Nacional con un carácter general, obligatorio y permanente, y en el derecho interno de nuestro país, es la fuente primaria y principal, luego de la Constitución, tal como se desprende del artículo 6 de la misma, por lo que solo puede ser anulada por ésta o por otra ley que la derogue o modifique, mientras que el reglamento aunque también es una regla general de derecho, es expedido por el Presidente de la República en virtud de su potestad reglamentaria, para regular la ejecución y aplicación de la ley, por lo que siempre estará subordinado a esta, lo que no fue tomado en cuenta por dicho tribunal al momento de dictar su decisión, violando con ello el principio de separación de poderes consagrado por el artículo 4 de la Constitución entonces vigente y reproducido por el mismo artículo de la

Constitución de 2010;

Considerando, que el salario es un derecho de carácter alimentario, ya que sirve para el sustento del trabajador y su familia, lo que ha llevado al constituyente al incluirlo expresamente como uno de los derechos fundamentales de la persona humana, (art. 62, ordinal 9); derecho que, al tenor de lo dispuesto en el artículo 68 de la Constitución, debe ser garantizado por todos los poderes públicos, mediante los mecanismos que ofrezcan al deudor la posibilidad de obtener su satisfacción y efectividad;

Considerando, que tanto el Código de Trabajo, como el Convenio 95 sobre Protección al Salario de la Organización Internacional del Trabajo, debidamente ratificado por el Congreso Nacional, dispone expresamente que los descuentos del salario solo deben permitirse de acuerdo a las condiciones y dentro de los límites fijados por la ley; y, que así mismo dicho Convenio 95, en su artículo 6, prohíbe que los empleadores limiten en forma alguna la libertad del trabajador de disponer de su salario;

Considerando, que el salario de Navidad, es un salario diferido en el tiempo, que tiene un carácter anual complementario, con la finalidad de otorgar valores de curso legal, en una época donde el trabajador necesita y requiere cubrir necesidades personales y familiares, en consecuencia la finalidad de las disposiciones del párrafo establecido en el artículo 222 del Código de Trabajo expresa: “El salario de Navidad no es susceptible de gravamen, embargo, cesión o venta, ni está sujeto al Impuesto sobre la Renta (párrafo, Ley 204-97) estas disposiciones se aplican aunque el monto pagado sea mayor de cinco (5) salarios mínimos legalmente establecidos”, lo que viene a reformar el carácter protector del derecho del trabajo y a concretizar los fines de un Estado Social y de Derecho;

Considerando, que de lo anterior se concluye que el salario de navidad ni puede ser objeto de Impuestos sobre la Renta, esto así bajo el régimen del Código de Trabajo del año 1992, reforzada por el párrafo establecido por la Ley núm. 204-97, que deja claramente establecido y sin lugar a dudas que esta disposición se aplica “aunque el monto sea mayor de los cinco (5) salarios mínimos legalmente establecidos”, en consecuencia la resolución 077-10 del 5 de marzo de 2010 de Reconsideración dictada por la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), que coloca un impuesto que no ha sido fijado por la ley y colocando mora e intereses derivados de la misma, carece de pertinencia jurídica, base legal y es contraria a la legislación vigente y a la Constitución Dominicana;

Considerando, que además, al dictar esta sentencia en la que considera que una norma reglamentaria se puede imponer sobre una norma legal, pretendiendo establecer una obligación tributaria que no ha sido presupuestada por la ley, sino que por el contrario ha sido expresamente exonerada por ésta, el Tribunal a-quo ha incurrido en una clara violación y desconocimiento del principio de legalidad, consagrado por el artículo 8, numeral 5 de la anterior Constitución, reproducido por el artículo 39, numeral 15 de la vigente y más específicamente del principio de legalidad tributaria, que se traduce en el aforismo “No hay tributo sin ley” y que es uno de los pilares constitucionales que sostiene el régimen tributario, consagrado en nuestro sistema jurídico por el artículo 37, numeral 1) de la Constitución entonces vigente y reproducido por los artículos 93, numeral 1), inciso a) y 243 de la Constitución de 2010, según el cual la ley es la única fuente de la obligación tributaria sustantiva, por lo que la obligación de pagar impuestos es materia privativa de ley, sin admitir que el Congreso pueda delegar esta facultad constitucional, lo que impide que mediante un reglamento o cualquier otra norma de jerarquía inferior a la ley se pueda establecer una obligación relativa al pago de cualquier tributo, como ha sido interpretado erróneamente por dicho tribunal, ya que tal interpretación conduce a la vulneración de los textos constitucionales examinados, lo que conlleva a que la sentencia impugnada carezca de motivos que la justifiquen, así como presenta el vicio de falta de base legal. Que en consecuencia, procede acoger el primer medio que se examina y casar con envío la sentencia impugnada, sin necesidad de analizar los restantes medios;

Considerando, que en el recurso de casación en materia tributaria no hay condenación en costas, ya que así lo establece el artículo 176, párrafo V del código tributario.

Por tales motivos, **Primero:** Casa la sentencia dictada por la Tercera Sala (Liquidadora) del Tribunal Superior Administrativo, el 31 de marzo de 2014, cuyo dispositivo figura copiado en otra parte del presente fallo y envía el asunto a la Primera Sala del mismo tribunal; **Segundo:** Declara que en esta materia no hay condenación en costas.

Así ha sido hecho y juzgado por la Tercera Sala de lo Laboral, Tierras, 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 15 de julio de 2015, años 172° de la Independencia y 152° de la Restauración.

Firmado: Manuel Ramón Herrera Carbuccia, Sara I. Henríquez Marín, Robert C. Placencia Álvarez y Francisco Antonio Ortega Polanco. 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.